

Die schweizerischen Gemeindesteuern in Vergangenheit und Gegenwart. Beschreibung, Analyse und Reformvorschläge

Dissertation

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich

zur Erlangung der Würde eines Doktors
der Wirtschaftswissenschaft

vorgelegt von
REINHOLD GEMPERLE
von Zürich

Genehmigt auf Antrag der
Herren Prof. Dr. H. Haller und Prof. Dr. P. Bohley

Zürich 1981
Zentralstelle der Studentenschaft

Die schweizerischen Gemeindesteuern in Vergangenheit und Gegenwart. Beschreibung, Analyse und Reformvorschläge

Dissertation

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich

zur Erlangung der Würde eines Doktors
der Wirtschaftswissenschaft

vorgelegt von
REINHOLD GEMPERLE
von Zürich

Genehmigt auf Antrag der
Herren Prof. Dr. H. Haller und Prof. Dr. P. Bohley

Zürich 1981
Zentralstelle der Studentenschaft

Die Rechts- und staatswissenschaftliche Fakultät gestattet
hierdurch die Drucklegung vorliegender Dissertation, ohne
damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung
zu nehmen.

Zürich, den 18. Juni 1980

Der Dekan: Prof. Dr. G. Hauser



Meinen Eltern und Ursula



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41507216_0019

VORWORT

Die vorliegende Arbeit entstand während meiner Tätigkeit als Assistent am Wirtschaftswissenschaftlichen Institut der Universität Zürich. Dem Institutsdirektor, Herrn Prof. Dr. Drs. h.c. Heinz Haller, von dem die Anregung zu dieser Arbeit stammt und der mir jederzeit die erforderliche Unterstützung gewährte, gilt mein besonderer Dank. Zu danken habe ich auch Herrn Prof. Dr. Peter Bohley für seine Bereitschaft, das Korreferat zu übernehmen.

Erwähnen möchte ich im weiteren die Herren Dr. Hi-chun Park (International Economic Institute, Seoul) und lic.oec.publ. Christian Thöny (Universität Zürich), denen ich manche wertvollen Anregungen und Hinweise verdanke; sie haben nicht unwesentlich zum Zustandekommen dieser Arbeit beigetragen.

Zu speziellem Dank verpflichtet bin ich auch meiner Frau, die mir während der ganzen Zeit immer hilfreich zur Seite gestanden hat.

Zürich, im Herbst 1980

Reinhold Gemperle

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
Sinn und Zweck dieser Arbeit	V
1. Kapitel: Die schweizerischen Kommunalsteuern im 19. Jahrhundert	1
I. Grundzüge der kommunalen Steuersysteme vor der Helvetik	1
1. Die Kantonseinnahmen	1
2. Die Gemeindeeinnahmen	5
2.1. Die Kommunalabgaben in den Städten	5
2.2. Die Kommunalabgaben in den Landgemeinden	10
II. Das Steuerwesen in der Helvetik (1798-1803)	12
1. Von der Bürgergemeinde zur Einwohnergemeinde	12
2. Das helvetische Steuersystem	14
2.1. Das erste helvetische Steuergesetz vom 17.10.1798	14
2.2. Das zweite helvetische Steuergesetz vom 15.12.1800	18
2.3. Das helvetische Kommunalsteuersystem	23
2.4. Würdigung des helvetischen Steuersystems	25
2.4.1. Die direkten Steuern	25
2.4.2. Die indirekten Steuern	27
III. Die Entwicklung der Kommunalsteuersysteme von 1803 bis zum 1. Weltkrieg	28
1. Die staatspolitischen Faktoren	28
1.1. Die Mediation (1803-1815)	28
1.2. Die Restauration (1815-1830)	31
1.3. Die Regeneration (1830-1848)	35
1.4. Von der Gründung des Bundesstaates (1848) bis zum 1. Weltkrieg	39
2. Die wirtschaftlichen Faktoren	51
2.1. Die vorindustrielle Zeit (bis 1798)	51
2.2. Die industrielle Revolution (1798-1848)	54
2.3. Die Zeit von 1848-1914	56
3. Fiskalische Konsequenzen der staatspolitischen und wirtschaftlichen Entwicklung	60
3.1. Das Schulwesen	60
3.2. Das Armenwesen (Sozialfürsorge)	65
3.3. Das Strassenwesen	73
3.4. Sonstige Bereiche	77

	Seite
4. Charakteristika des schweizerischen Kommunalsteuersystems im 19. Jahrhundert	78
4.1. Allgemeines	78
4.2. Die Vermögensteuer als kommunale Hauptsteuer	81
4.3. Die Einkommen- bzw. Erwerbsteuer	86
4.4. Die Kopfsteuer	91
4.5. Die steuerliche Erfassung der juristischen Personen, insbesondere der Aktiengesellschaften (AG)	92
4.5.1. Die alleinige Besteuerung des Aktionärs	93
4.5.2. Die alleinige Besteuerung der Aktiengesellschaft	94
4.5.3. Partielle und totale Doppelbelastungsmethoden	95
4.5.4. Die kommunale Besteuerung juristischer Personen	97
4.6. Die weiteren Gemeindesteuern	98
4.7. Zusammenfassung und Ausblick	99
 2. Kapitel: Die Gemeindebesteuerung im 20. Jahrhundert	 101
I. Die Entwicklung bis heute	101
1. Die allgemeine Entwicklung	101
2. Die Zürcher Steuer-Reform von 1917	106
2.1. Ausgangslage: die ungenügende Steuerausstattung der Zürcher Gemeinden	107
2.2. Die einzelnen kommunalen Steuerarten	108
2.2.1. Die Einkommen- und Vermögensteuer der natürlichen Personen	108
2.2.2. Die Ertrag- und Kapitalsteuer für juristische Personen	110
2.2.3. Die Personalsteuer	113
2.2.4. Die Feuerwehrpflichtersatzsteuer	113
2.2.5. Die Grundsteuern	114
2.3. Die Zielsetzungen der Zürcher Steuerreform von 1917	116
2.3.1. Die allgemeinen Zielsetzungen	116
2.3.1.1. Die sozialpolitischen Ziele	116
2.3.1.2. Die finanzpolitischen Zielsetzungen	117
2.3.2. Die speziellen Ziele der Neuregelung des Gemeindesteuerswesens	118
2.3.2.1. Das Ziel der Steuerfussangleichungen	118
2.3.2.2. Das Ziel der Steuerergiebigkeit	119
2.3.2.3. Die weiteren Zielsetzungen	119
2.4. Zusammenfassung	120

	Seite
3. Die Entwicklung in den anderen Kantonen	121
3.1. Der Uebergang zur allgemeinen Einkommensteuer mit ergänzender Vermögensteuer	121
3.2. Die Ertrag- und Kapitalsteuern juristischer Personen	128
3.3. Die weiteren Gemeindesteuern	130
3.4. Die fiskalische Bedeutung der einzelnen Steuerarten	133
3.5. Die kommunalen Verbundeinnahmen	142
II. Darstellung der heutigen Gemeindesteuersysteme	144
1. Allgemeines	144
1.1. Die wichtigsten Gemeindesteuern im westeuropäischen Raum	145
2. Die schweizerischen Gemeindesteuern	148
2.1. Die Einkommen- und Vermögensteuern natürlicher Personen	149
2.2. Die Ertrag- und Kapitalsteuern juristischer Personen	153
2.3. Die Personalsteuern (Kopfsteuern)	157
2.4. Die Erbschaft- und Schenkungsteuern	158
2.5. Die kommunalen Grundabgaben	161
2.5.1. Die Liegenschaftensteuer	161
2.5.2. Die Handänderungsteuer	163
2.5.3. Die Grundstückgewinnsteuer	165
2.6. Die kommunalen Aufwandsteuern	
2.6.1. Die Vergnügungsteuern (Billet- bzw. Pauschalsteuer)	170
2.6.2. Die Hundesteuer	172
3. Die fiskalische Bedeutung der schweizerischen Gemeindesteuern	174
3.1. Das Verhältnis der Steuern zu den anderen Gemeindeeinnahmen	174
3.2. Die fiskalische Bedeutung der einzelnen Steuerarten	182
3.2.1. Die Einkommen- und Vermögensteuer natürlicher Personen	182
3.2.2. Die Ertrag- und Kapitalsteuern juristischer Personen	188
3.2.3. Die Grundsteuern	192
3.2.4. Die fiskalische Bedeutung der übrigen Gemeindesteuern	199
3.2.5. Zusammenfassung	200
3. Kapitel: Rahmenbedingungen und Kriterien für ein Gemeindesteuersystem	203
I. Voraussetzungen und Annahmen	203
1. Die Gemeinden	203
2. Die Gemeindeautonomie	209
3. Gemeindeautonomie und kommunale Finanzautonomie	212

	Seite
II. Die Hallerschen Anforderungen an ein rationales Steuersystem	217
1. Vorbemerkungen	217
2. Zielsetzungen, die für die Finanz- und Steuerpolitik von Bedeutung sind	218
3. Die allgemeinen Steuerprinzipien	220
3.1. Die Erhebungs- und Entrichtungsbilligkeit	220
3.2. Die Lasterleichterung	221
3.3. Die Neutralität der Besteuerung	222
3.4. Die konjunkturpolitische Effizienz der Besteuerung	224
3.4.1. Automatische Stabilisatoren	225
3.4.2. Diskretionäre Steuerpolitik	229
3.5. Die verteilungspolitische Effizienz der Besteuerung	230
3.6. Die Achtung der privaten Sphäre	235
3.7. Die innere Geschlossenheit	236
III. Die gemeindebezogenen Kriterien	237
1. Die Einfügung der Gemeindesteuern in das Gesamtsteuersystem	237
2. Anregung des Bürgerinteresses	240
3. Minimale räumliche Streuung der pro-Kopf-Steuerkraft	241
4. Geringe Konjunkturreagibilität der Gemeindesteuern	247
5. Zur Frage der örtlichen Radizierbarkeit von Gemeindesteuern	255
4. Kapitel: Beurteilung der kommunalen Steuerausstattung in der Schweiz und mögliche Reformvorschläge	258
1. Die direkte Besteuerung der natürlichen Personen	258
1.1. Die Einkommensteuer	258
1.2. Die Vermögensteuer	267
2. Die direkte Besteuerung der juristischen Personen	269
3. Grundabgaben	274
3.1. Die Liegenschaftensteuer	274
3.2. Die Handänderungsteuer	277
3.3. Die Grundstückgewinnsteuer	278
4. Die übrigen Kommunalabgaben	281
5. Alternative Gemeindeeinnahmen	283
5.1. Die kommunale Motorfahrzeugsteuer	285
5.2. Quotale Beteiligung der Gemeinden an der staatlichen Einkommensteuer zwecks Finanzierung des kommunalen Volksschulwesens	289
6. Zusammenfassung der Ergebnisse	296
Literaturverzeichnis	299

SINN UND ZWECK DIESER ARBEIT

In verschiedenen Kantonen (z.B. Zürich, Bern, Basel-Land, St. Gallen) wurden in jüngerer Vergangenheit Revisionen des interkommunalen Finanzausgleichs angestrebt bzw. realisiert. Diese Neuordnungen des Finanzausgleichs lassen vermuten, dass die Kommunalbesteuerung in der Schweiz verschiedene, gravierende Mängel aufweist, die in der heutigen Zeit als untragbar empfunden werden.

Es ist das Ziel dieser Arbeit, Lösungsmöglichkeiten zu finden, die auf eine Verbesserung des Kommunalsteuersystems hinzielen.

Im ersten Kapitel wird die Kommunalbesteuerung im 19. Jahrhundert dargestellt. Die geschichtliche Entwicklung der Gemeindebesteuerung bis zum 1. Weltkrieg kann jedoch nur in ihren Grundzügen skizziert werden, da es ein hoffnungsloses Unterfangen wäre, die Verhältnisse in allen Kantonen bis ins Detail darzulegen. Anhand von typischen Beispielen wird aber versucht, das Wesentliche näher zu erläutern.

Das zweite Kapitel beinhaltet die Darstellung der Verhältnisse im 20. Jahrhundert.¹⁾ Hier zeigt sich, dass die Schweizer Gemeinden im Vergleich zum Ausland über eine ausgezeichnete Steuerausstattung verfügen, was nur aufgrund der historischen Entwicklung im 19. Jahrhundert zu verstehen ist. Aus diesem Grund rechtfertigt sich unseres Erachtens auch die relativ breite Darstellung der geschichtlichen Entwicklung.

Im zweiten Kapitel wird weiter gezeigt, dass - so paradox es klingen mag - gerade wegen der guten Steuerausstattung der Kommunen das finanzielle Leistungsvermögen vieler Gemeinden ungenügend ist.

Im dritten Kapitel werden - orientiert am Hallerschen Konzept eines rationalen Steuersystems - die Anforderungen an ein ratio-

1) Der auf den 1.1.1979 gegründete Kanton Jura ist aus Zeitgründen im Rahmen dieser Arbeit nicht berücksichtigt.

nales Gemeindesteuersystem diskutiert.

Im letzten Kapitel wird anhand der im dritten Kapitel erarbeiteten Gemeindesteuerkriterien die schweizerische Kommunalbesteuerung analysiert, und mögliche kommunale Finanzreformen werden aufgezeigt. Dabei werden die verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen, die z.B. in der Schweiz eine allgemeine Gemeindeumsatzsteuer verbieten, gebührend berücksichtigt.

1. Kapitel: DIE SCHWEIZERISCHEN KOMMUNALSTEUERN IM 19. JAHRHUNDERT

I. Grundzüge der kommunalen Steuersysteme vor der Helvetik

1. Die Kantonseinnahmen

Bevor auf die kommunalen Abgabesysteme eingegangen werden kann, ist es wichtig, kurz die politischen und finanziellen Verhältnisse der alten Eidgenossenschaft zu beleuchten.

Der Staatenbund von 1798 setzte sich zusammen aus den 6 Ländern Uri, Schwyz, Unterwalden, Glarus, Zug, Appenzell und den 7 Städteorten Zürich, Bern, Luzern, Solothurn, Freiburg, Basel und Schaffhausen. Diese 13 alten Orte besaßen eigene und gemeinsame Untertanenländer, die flächenmässig mehr als die Hälfte der heutigen Eidgenossenschaft ausmachten. In diesem recht komplizierten Staatsgebilde gab es schliesslich noch die sog. verbündeten, zugewandten Orte.¹⁾

Während im Ausland der Absolutismus den Einheitsstaat mit seinem kostspieligen Heer und Beamtentum zur Folge hatte, konnte man hierzulande in den meisten der regierenden Orte von eigentlichen Staatsbedürfnissen noch gar nicht sprechen. Allerdings machte auch die alte Eidgenossenschaft einen Feudalisierungsprozess durch, so dass auch in der Schweiz im 18. Jahrhundert und früher das vorherrschende Einnahmensystem auf Feudalabgaben und Regalien beruhte.²⁾

Trotzdem kannte man schon früh eigentliche Steuern, und zwar be-

1) Dazu zählten: Gersau, Abt von Engelberg, Abt von St. Gallen, der Bischof und die sieben oberen Zehnten des Wallis, der Bischof von Basel-Pruntrut, Graubünden, die unabhängige Stadt St. Gallen, Biel, Genf, Mülhausen, das Fürstentum Neuenburg und Rapperswil.

2) Vgl. G. Schanz: Die Steuern der Schweiz, Bd. I, Stuttgart 1890, S. 1.

reits im 13. Jahrhundert in den von Oesterreich abhängigen Gebieten wie z.B. Uri, Glarus, Aarau, Winterthur. Nach Gründung der schweizerischen Eidgenossenschaft von 1291 musste wegen der mit der Expansion der Schweiz verbundenen Kämpfe und Kriege immer wieder zu ausserordentlichen Abgaben Zuflucht genommen werden, und zwar in der Form der Vermögensteuer. "Sie hatte zumeist eine äusserst strenge Gestalt. Eidliche Fälschung mit schweren Folgen für falsche Angaben war die Regel. Sehr oft war auch ein Zugriff auf das Gut des Steuerpflichtigen möglich, ja in Schwyz war im 13. Jahrhundert bei Geld und Geldschulden eine schlechthinige Konfiskation des Nichtgeschätzten zugelassen."¹⁾

Abgesehen von einigen Landsgemeindekantonen verlor die Vermögensteuer im 17. und 18. Jahrhundert an Bedeutung. Vorab in den aristokratisch regierten Stadtkantonen.²⁾ musste aufgrund der labilen politischen Verhältnisse immer mehr auf indirekte Steuern ausgewichen werden. Steiger nennt als wichtigste Einnahmearten: Pensionsgelder, Zehnten, das Salzmonopol, das Ungeld, Zölle und Regalien.³⁾

Die Staatshaushalte blieben aber vor der Helvetik relativ bescheiden. Am bedeutendsten waren sie nach Steiger in den Stadtkantonen

1) G. Schanz, a.a.O., Bd.I, S.2

2) Im 14. und 15. Jahrhundert herrschte in den 13 Orten noch durchaus demokratischer Geist, und alle Versuche, oligarchische Herrschaftsformen durchzusetzen, konnten vereitelt werden. Mit Beginn der Reformationszeit (16. Jahrhundert) wandelten sich aber die Regierungsformen. Hatte schon im Mittelalter in den Städten und auf dem Land eine starke Trennung zwischen vollberechtigten Bürgern und Hintersässen bestanden, so wurde im 16. und 17. Jahrhundert die Neuaufnahme von vollberechtigten Bürgern entweder ganz verunmöglicht oder aber zumindest wesentlich eingeschränkt. Innerhalb des "exklusiven" Kreises von vollberechtigten Bürgern gab es überall Minderheiten, die in jener Epoche die Macht an sich zu reissen verstanden. So entwickelte sich etwa in Zürich, Schaffhausen und Basel die Herrschaft der Zünfte, indem diese zusammen mit den Grosskaufleuten die übrige Bürgerschaft politisch zu verdrängen vermochte. In Bern, Freiburg, Solothurn und Luzern wiederum war es die Minderheit der Regimentsfähigen, die bestimmend wurde. Aber auch in den Landsgemeindekantonen etablierte sich eine Geschlechterherrschaft, die die Politik "machte".

3) Siehe J. Steiger: Aus dem Finanzhaushalt der Kantone vor der Helvetik, Schweiz. Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, Nr. 24, VI. Jg., 1906, S.189 ff.

Zürich, Bern und Basel.¹⁾ Analoge aber einfachere Haushalte besaßen Solothurn, Freiburg, Luzern und Schaffhausen. Weil aber die Staats- und Stadthaushalte in den Stadtkantonen eng verknüpft waren, wird weiter unten auf sie eingegangen.

Innerhalb der Landsgemeindekantone besaß Glarus den entwickeltsten Staatshaushalt. Das Steuerwesen war bereits zur Zeit der österreichischen Herrschaft von einiger Bedeutung. Die Vermögensteuer soll im 15. Jahrhundert (zur Zeit der Burgunderkriege) eingeführt worden sein.²⁾ Nebst der Vermögensteuer wurde jeweils auch eine Kopfsteuer erhoben. Ein wichtiger Grund für das gegenüber den anderen Landsgemeindekantonen stets "fortschrittliche" Abgabensystem könnte darin liegen, dass das Söldnerwesen in Glarus unbekannt war und somit dem Staat zu keiner Zeit namhafte Pensionen zufließen. Andererseits figurierten unter den Staatsausgaben vor allem Amtsbesoldungen, Zinslasten und Repräsentationsaufwendungen - Ausgaben für Militär, Bauten und Erziehung wurden kaum erwähnt -, so dass die Einnahmen aus den Landvogteien, die Steuer- und Zinseinnahmen für einen gleichgewichtigen Staatshaushalt ausreichten.

Anders in den zentralschweizerischen Kantonen, zum einen wegen ihrer starken finanziellen Belastungen infolge der kriegerischen Auseinandersetzungen, zum andern wegen der erklecklichen Einnahmen aus den gemeinsamen Vogteien.

Schwyz war zwar bereits im 13. Jahrhundert gezwungen, Vermögensteuern für militärische Zwecke zu erheben,³⁾ zu Beginn des 16. Jahrhunderts steigerten sich aber die Ertragnisse der gemeinsamen Vogteien und der französischen Pensionen derart, dass auf direkte Steuern verzichtet werden konnte. Erst im 17. Jahrhundert musste Schwyz wieder auf direkte Steuerabgaben zurückgreifen. Weil direkte Steuern aber immer unbeliebter wurden, wick man in der 2. Hälfte des 17. Jahrhunderts auf indirekte Abgaben

1) Vgl. J. Steiger: Aus dem Finanzhaushalt der Kantone vor der Helvetik, a.a.O., S.190 ff.

2) Vgl. G. Schanz: Die Steuern der Schweiz, a.a.O., Bd.III, 1890, S.61.

3) Vgl. ebenda, S.142.

aus (Vermehrung des Umgeldes, Einführung des Salzmonopols, Schirmgeld der Beisassen u.a.). Ein letztes Mal wurde die Vermögensteuer nach dem Toggenburgerkrieg 1712 erhoben.

Obwohl Uri die Vermögensteuer schon im 14. Jahrhundert kannte, wurde sie selten dekretiert.¹⁾ Für gewöhnlich reichten die Zoll- und Vogteieinnahmen, die Ohmgelder sowie später die Pensionsgelder insgesamt aus, um den Staatsbedarf zu decken.

In Obwalden konnten die geringen Staatsausgaben lange Zeit mittels indirekten Abgaben bestritten werden, ja die Pensionsgelder konnten zur Hälfte verteilt werden. "Mit den Religionskriegen, Villmergerkrieg 1656 etc., traten eine Reihe von Vermögenssteuern in Kraft, ferner 1672 bis 1684 für den Kirchenbau zu Sachseln."²⁾ Die letzte Vermögensteuer datierte aus dem Jahre 1713 (2. Villmergerkrieg).

In Nidwalden war der 2. Villmergerkrieg (1712-1713) Anlass für die erstmalige Erhebung einer Landessteuer in Form der Vermögensteuer. Bis 1713 waren direkte Abgaben in diesem Kanton unbekannt. Auch nachher wurde auf direkte Steuern verzichtet.

In Zug gar war die direkte Steuer vor dem 19. Jahrhundert nie eingeführt worden, abgesehen von den "Abzügen" für nach auswärts gehende Erbschaften. Zölle, Ohmgelder, Gebühren der Butterwäger, Niederlassungsgebühren, Militärpensionen, Kapitalzinse etc. bildeten die staatlichen Einnahmenquellen.³⁾

Völlig unterschiedliche Verhältnisse herrschten in den beiden Appenzell vor. Ausserrhoden war nach der Landestrennung von 1597 aufgrund der Militärpensionen so gut situiert, dass in der 2. Hälfte des 18. Jahrhunderts allein die Kapitalerträge ausgereicht hätten, um sämtliche Ausgaben zu decken. So erstaunt es wenig, dass nicht nur keine direkten Steuern erhoben werden muss-

1) Vgl. J. Steiger: Aus dem Finanzhaushalt der Kantone vor der Helvetik, a.a.O., S.189.

2) ebenda, S.198

3) ebenda, S.197

4) Vgl. G. Schanz, a.a.O., Bd.III, S.35.

ten, sondern Einnahmen verteilt werden konnten.¹⁾ Innerrhoden "benötigte" die Vermögensteuer recht häufig.²⁾ Schon 1598 und 1599, aber auch im 17. und 18. Jahrhundert griff Innerrhoden gelegentlich zu ausserordentlichen Vermögensteuern.

2. Die Gemeindereinnahmen

2.1. Die Kommunalabgaben in den Städten

In den Städten bzw. Stadtkantonen war das Einnahmensystem schon sehr früh wesentlich ausgebauter und differenzierter als in den Landgemeinden. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die kommunalen Bedürfnisse in den Städten grösser waren als auf dem Lande, die Geldwirtschaft in Städten einen höheren Grad aufwies und die Städte die Landschaft dominierten.³⁾

Die Stadt Zürich erwarb sich durch geschickte Politik nach und nach das ganze sie umgebende Gebiet; die gleiche Entwicklung lässt sich mutatis mutandis auch in den Städten Bern, Basel, Freiburg, Luzern, Schaffhausen und Solothurn verfolgen. Im folgenden soll - stellvertretend für die andern Städte bzw. Stadtkantone - der Zürcher Stadthaushalt etwas eingehender dargestellt werden. Allerdings liess sich im Grunde genommen zwischen Stadt- und Kantonshaushalt gar nicht unterscheiden, weil das erworbene Gebiet ja lediglich als "Stadtbesitz" aufgefasst wurde.

Zürich kannte vor der Helvetik folgende Einnahmearten: die Einkünfte aus Domänen, Einkünfte aus Regalien, Zölle, Steuern und Gebühren.⁴⁾

1) Vgl. G. Schanz, a.a.O., Bd.III, S.35.

2) Direkte Abgaben waren in Innerrhoden allerdings schon vor der Kantonsteilung erhoben worden. Vgl. hierzu G. Schanz, a.a.O., Bd.III, S.1 ff.

3) Die von den Städten erworbenen Landgebiete wurden als Vogteien (Untertanengebiete) von den Bürgern verwaltet. Das Landvolk besass nur kommunale Selbstverwaltung, deren Umfang in "Briefen" niedergelegt war.

4) Vgl. G. Meyer von Knonau: Der Canton Zürich, Bd.II, 2.Aufl., St. Gallen - Bern 1846, S. 250 ff.

Die Einnahmen aus Domänen - meistens herrührend von säkularisierten Klöstern oder von Herrschaften, welche die Stadt erkaufte hatte -, die teils aus Gebäuden und Grundstücken, teils aus Grundgefallen (Zehnten und Grundzinse) bestanden, gehörten zu den Haupteinnahmenquellen. Noch in der ersten Hälfte des 14. Jahrhunderts war die Stadt allerdings arm, da die Klöster das meiste und Beste besaßen. Im 14. Jahrhundert führte die Stadt bereits die Vermögensteuer ein, was ihr schon in diesem Jahrhundert - weit mehr aber im 15. Jahrhundert - ermöglichte, "... Herrschaften (Land und Lüt) anzukaufen, oder solche, die ihr von Oesterreichischen Lehenträgern verpfändet waren, an sich zu lösen".¹⁾ Ganz entscheidend zur kommunalen Einnahmesteigerung trug dann die Säkularisation der Klöster im Reformationsjahrhundert bei.

Eine weitere wichtige Einnahmequelle bildete seit jeher das Salzregal. Der Salzhandel war zunächst Eigentum einer der 13 Zünfte Zürichs, doch erklärte Waldmann während seiner Herrschaft (1483-1489) den Salzhandel kurzerhand für ein Regal der Stadt. Post-, Jagd-, Bergwerks-, Pulver- und Wasserregal existierten vor 1798 nicht, hingegen das Münzregal, dem aber nach Meyer von Knonau fiskalpolitisch nur geringe Bedeutung zukam.²⁾

Nebst den verschiedenen Gebühreneinnahmen (Bussen, Landrechtsgebühren, Gewerbepatentgebühren, Gebühren und Sporteln der Verwaltungs- und Gerichtsbehörde, um nur die wichtigsten zu nennen) kannte man in der Stadt Zürich auch den sog. Pfundzoll und das Umgeld. Als Pfundzoll bezeichnete man jene Gebühr, die der Handelsstand für eingeführte bzw. ausgeführte Ware zu bezahlen hatte.³⁾ Diese indirekte Abgabe war vor der Helvetik eine über-

1) G. Meyer von Knonau, a.a.O., Bd. II, S. 250 ff.

2) ebenda, S. 255 f.

3) In diesem Zusammenhang ist wichtig zu wissen, dass die Zürcher Kaufleute bis 1798 ein absolutes Handelsmonopol besaßen. Wohl durfte auf dem Lande mit Wein und Getreide Handel getrieben werden, und ebenso war die Fabrikation einheimisch, aber der Fabrikant konnte weder seine rohen Stoffe dort einkaufen, wo es ihm beliebte, noch seine verarbeitete Ware dort absetzen, wo es ihm vorteilhaft erschien. Er war gezwungen - andernfalls drohte ihm Geld-, Gefängnis-, Prangerstrafe oder

ragende Einkunftsart der Stadt. Das Umgeld (Erlös aus der zehnten Mass des angezapften Weines, Mostes und Bieres) wurde nicht nur in der Stadt, sondern auch auf dem Lande entrichtet.

Die oben aufgeführten Einnahmen deckten normalerweise die Ausgaben. Trotzdem kannte man nach Meyer von Knonau schon seit 1343 direkte Steuern.¹⁾ Diese Steuern, die meistens nur die Stadtbürger zu entrichten hatten, wurden erhoben, um entweder die häufigen Gebietserweiterungen²⁾ oder die kriegerischen Auseinandersetzungen finanzieren zu können. Die seit 1343 erhobene sog. "Gutssteuer" war in ihrer Konzeption eine Vermögensteuer.³⁾ Alle zu Zürich Verbürgten⁴⁾ - unabhängig von ihrem Wohnsitz - mussten "... von ihrem Gute beisteuern, sowohl von liegendem als fahrendem 'hus, plunder, kleider und gewand'. Nur der Harnisch, mit dem man der Stadt diene, war steuerfrei."⁵⁾ Hatten gewisse Leute wenig Besitz, trugen sie aber trotzdem kostbare Kleider oder hatten sie einen "gueten Gewerb", so zog man eben deren Erwerbseinnahmen als Bemessungsgrundlage heran. Die Vermögensteuer wurde also durch eine rudimentäre Erwerbsteuer ergänzt. Die "Gutssteuer" soll bis zur Zeit der burgundischen Kriege, d.h. bis in die 70er Jahre des 15. Jahrhunderts beibehalten worden sein. Daneben kannte Zürich im 15. Jahrhundert auch eine Leibsteuer (eine Art Kopfsteuer); sie betrug fünf Schilling p.a.

Waldmann setzte die Kombination Vermögen- und Kopfsteuer während seiner Regierungszeit wieder durch, und zwar die Vermögensteuer mit Sätzen von 2.5% bzw. 5%, die Kopfsteuer im Betrage von drei Schilling von jedem über 15 Jahre alten Individuum.

sogar Landesverweisung -, mit Stadtbürgern zu handeln und die Preise zu bezahlen bzw. zu erhalten, welche die Stadtbürger ihm diktierten. Lediglich Winterthur wurde eine beschränkte Handelsfreiheit eingeräumt.

- 1) Vgl. S.6.
- 2) Eine chronologische Uebersicht über die Entstehung des Kantons Zürich findet sich bei G. Meyer von Knonau, a.a.O., Bd. I, S. 49 ff.
- 3) Nach Schanz ist es allerdings offen, ob nicht schon früher gelegentlich in der Stadt Vermögensteuern erhoben wurden. Vgl. G. Schanz, a.a.O., Bd. II, S.372.
- 4) d.h. die in der Stadt Zürich heimatberechtigten Einwohner
- 5) G. Meyer von Knonau, a.a.O., Bd. II, S.256

Angaben über die Erhebung von direkten Steuern im 16. Jahrhundert liegen nicht vor, obwohl die Stadt auch in diesem Jahrhundert ihren Herrschaftsbereich weiter ausdehnte.¹⁾

Ihre "Renaissance" erlebte die "Gutssteuer" erst wieder 1628. Die Wiedereinführung dieser Abgabe wurde mit dem Gerücht gerechtfertigt, die katholische Liga wolle auch in der Schweiz den reformierten Glauben wieder beseitigen. Es müsse deshalb mittels einer allgemeinen, jährlich zu erhebenden Vermögensteuer ein namhafter Geldvorrat angelegt werden, um jederzeit kampffähig zu sein. Die Steuerordnung vom 30.1.1628 sah wie folgt aus: Steuerpflichtig waren Bürger, Hintersassen, alle männlichen und weiblichen Einwohner der Stadt, auch Knechte, Mägde und Vogtskinder. Um einer eventuellen (Steuer-)Revolte auf der Landschaft zuvorzukommen, gedachte die Obrigkeit, die Steuer zunächst nur in der Stadt zu erheben. Falls die Stadt mit dem guten Beispiel voranginge, liesse sich später die "Gutssteuer" problemlos auf die Landschaft ausdehnen. Aus diesem Grunde war in jener Steuerordnung die Landschaft gar nicht erwähnt.²⁾ Hingegen waren Aebte, Prälaten, Gerichtsherren, Landsassen und alle andern "Fremden", die Vermögen im Hoheitsgebiet von Zürich besaßen, der Besteuerung unterworfen. Als Steuerobjekte galten Häuser, Liegenschaften, "Kerngülten", Schuld- und Gültbriefe, Bargeld, "Früchte und Wein", "Kram und Waren".³⁾ Im Gegensatz zu den Steuerordnungen im 14. und 15. Jahrhundert war jetzt aber nicht nur der persönliche Harnisch steuerfrei, sondern ebenso Silbergeschirr, "Kleinodien", Hausrat, Kleider und Bücher. Bemerkenswert ist auch der im Vergleich mit den früheren "Gutssteuern" wesentlich tiefere Steuerfuss: er betrug nur 1‰, d.h. von je 100 Gulden an Vermögenswerten mussten vier Zürcher Schillinge oder sechs Kreuzer bezahlt werden. Arme Leute (vor allem Knechte, Mägde, Hintersassen, Tagelöhner) entrichteten eine Kopfsteuer von vier Schil-

1) Vgl. G. Meyer von Knonau, a.a.O., Bd. I, S. 50 f.

2) Vgl. O. Sigg: Die Entwicklung des Finanzwesens und der Verwaltung Zürichs im ausgehenden 16. und im 17. Jahrhundert, Diss. Zürich, Bern - Frankfurt a.M. 1971, S.67.

3) Für Bürger und Untertanen galt die Steuerpflicht auch für Vermögensbesitz ausserhalb des zürcherischen Territoriums. Vgl. O. Sigg, a.a.O., S.68.

lingen p.a. Den Grund für den niedrigen Steuerfuss sieht Sigg in der seit dem Spätmittelalter eingetretenen Kapitalvermehrung.¹⁾

Die Steuererhebung wurde in der Stadt noch im gleichen Jahr (1628) in Angriff genommen, und die Steuerzahlungen erfolgten bis 1645 mit ziemlicher Regelmässigkeit.

Weniger erfolgreich war der Steuereinzug in der Landschaft. Ob- schon die Obrigkeit die Landvogteien bereits 1629 mit dem Steuer- einzug beauftragte, lief die Steuer nur mühsam und zäh an. Ganze Dörfer zogen die Steuern während Jahren überhaupt nicht ein, und manche Landbewohner deklarierten ihren Vermögensbesitz zu niedrig. Nur die Vogtei Kyburg leistete die Abgabe "bereits" 1631. Die Obrigkeit war gezwungen, hart durchzugreifen, und in der Tat sol- len dann die Steuereingänge von 1637 bis 1644 zufriedenstellend gewesen sein. Vorab wirtschaftliche, aber auch psychologische Gründe - die Landbevölkerung widersetzte sich seit jeher einer periodischen Besteuerung²⁾ - führten schon im Jahre 1645 im obe- ren Amt der Grafschaft Kyburg zu Steuerrevolten, zu Widerständen gegen die Stadt, die bis auf den nördlichen Teil des Zürcher Ge- bietes die ganze Landschaft erfasste.³⁾ 1646 wurde die "Gutssteuer" als Folge der Steuerrevolten sowohl in der Stadt auch als in der Landschaft fallen gelassen.

Zum letzten Mal erhob die Obrigkeit die "Gutssteuer" in den Jah- ren 1673-75, und zwar sowohl in der Stadt als auch in der Land- schaft. Die drei Steuereingänge waren zweckbestimmt, sie wurden für den Befestigungsbau verwendet.⁴⁾ Die Armen wurden gleichzeitig mit einer relativ hohen Pauschalsteuer von einem Gulden belegt. Waren arme Bürger und Hintersassen zahlungsunfähig, so zwang man

1) Vgl. O. Sigg, a.a.O., S. 68.

2) Diese Ablehnung gegen regelmässige Steuerabgaben war keine spezifisch zürcherische Eigenart. Beispielsweise wehrten sich auch die Berner Untertanen gegen eine permanente Steuer, als die Berner Regierung 1641 eine Vermögensteuer einführte.

3) Vgl. O. Sigg, a.a.O., S. 76 ff.

4) Vgl. ebenda, S. 81. Sigg weist auch darauf hin, dass nur die städtischen Steuereingänge für den Befestigungsbau verwendet wurden.

sie zur Fronarbeit (Mitarbeit an der Mauer, und zwar mindestens einmal alle 3 Monate).

2.2. Die Kommunalabgaben in den Landgemeinden

Die kommunale Autonomie geht auf das Mittelalter zurück.¹⁾ Während sich die Bürgerschaft in den Städten nach und nach mehr Rechte erkämpfte, entwickelten sich auf dem Lande in jener Zeitepoche die Kollektivformen der Mark- oder Dorfgenossenschaft als Vorform unserer heutigen Gemeinden. Die in den Alpentälern der Innerschweiz sowie auch in den übrigen Regionen gegründeten Mark- bzw. Dorfgenossenschaften bildeten zunächst rein privatwirtschaftliche Zusammenschlüsse und bezweckten die gemeinsame Regelung der Nutzung von Weide und Wald. Diese landwirtschaftlichen Genossenschaften waren besonders in der Urschweiz sehr weiträumig. So umfasste die Markgenossenschaft Schwyz zur Zeit der Bundesgründung (1291) das ganze alte Land Schwyz; ähnlich waren die Verhältnisse auch in Uri.

Noch im Mittelalter, vor allem aber zu Beginn der Neuzeit übernahmen diese alten Mark- oder Dorfgenossenschaften auch öffentliche Aufgaben. Zu diesen Aufgaben zählten die Sicherung der öffentlichen Ordnung, Bau und Instandhaltung der öffentlichen Wege, Brücken, Brunnen und Wuhrbauten, das Feuerlöschwesen, die Anstellung von Gemeindehebammen.²⁾³⁾

Gedeckt wurden die dadurch verursachten Kommunalausgaben ausser durch Fronleistungen vor allem mit dem Erlös aus verkauftem Holz; im Kanton Zürich beispielsweise erhoben die Gemeinden auch Gebühren, und zwar Einkaufsgelder Neueingebürgerter, Niederlassungsgebühren der nicht vollberechtigten zugewanderten Hintersassen,

1) Vgl. J. Meylan, M. Gottraux, Ph. Dahinden: Schweizer Gemeinden und Gemeindeautonomie, Lausanne 1972, S.20.

2) Vgl. M. Mettler: Das Zürcher Gemeindegesetz, Wädenswil 1969, S.2.

3) Das Schulwesen, die Armenfürsorge sowie die Sittenpolizei oblagen der Kirche, so dass den Kirchgemeinden damals in öffentlich-rechtlicher Hinsicht grössere Bedeutung zukam als den weltlichen Gemeinden.

Einzugsgelder von in die Gemeinde eingeheirateten Ehefrauen sowie Pachtzinse von gerodetem Wald. Direkte (Vermögen-)Steuern wie in den Städten blieben - wenn sie überhaupt auftraten - sicher die Ausnahme. Allerdings lässt sich bei Meyer von Knonau ein Hinweis auf eine "Armensteuer" finden.¹⁾ "Ungeachtet der bedeutenden Unterstützung, welche die Landgemeinden aus den Aemtern empfangen, reichten die in der Regel unbeträchtlichen Kirchen- und Armengüter nicht hin, die Armuth gehörig zu lindern, so dass man in der ersten Hälfte des 17. Jahrhunderts die Ernte- und Herbststeuer einführte, die anfänglich in Naturalien bestanden, nachher aber in eine in den Kirchen einzusammelnde Geldsteuer sich verwandelten, die gegenwärtig noch fast allenthalben in Uebung ist. Um 1667 ward das sogenannte Säcklein auch auf dem Lande eingeführt, und zwar mit so gutem Erfolge, dass endlich keine Gemeinde im ganzen Gebiete mehr war, die nicht ein daraus entstandenes Armengut besass."²⁾ Leider schweigt sich Meyer von Knonau über den Kreis der Steuerpflichtigen, die Bemessungsgrundlagen und den Tarif aus, so dass auf diese Abgabe nicht näher eingegangen werden kann. Ebenso dürfte in den Berner Landgemeinden bereits vor 1798 eine Art Liegenschaftensteuer (Tellen genannt) erhoben worden sein, um die Gemeindeausgaben bestreiten zu können, vorab das Armenwesen.³⁾

Von einem Gemeindesteuersystem kann aber in der Zeit vor der Helvetik nicht gesprochen werden, die Kommunalaufgaben waren noch zu unbedeutend.

1) Siehe G. Meyer von Knonau, a.a.O., Bd. II, S.228.

2) ebenda

3) Vgl. G. Schanz, a.a.O., Bd. III, S. 322 ff.

II. Das Steuerwesen in der Helvetik (1798 - 1803)

Die Helvetik bedeutete für die schweizerische Eidgenossenschaft eine tiefgreifende Zäsur. Die Schweiz erhielt eine Staatsverfassung, die aus dem recht losen Staatenbund einen Einheitsstaat nach französischem Muster schaffen sollte. Die Kantonssouveränität bzw. die weitgehende Gemeindeautonomie wurde durch die Verfassung von 1798 beseitigt, Kantone und Gemeinden zu reinen Verwaltungseinheiten "degradiert". Und da das Finanz- und Steuerwesen den jeweiligen Stand der politischen, wirtschaftlichen und sozialen Verhältnisse eines Staates reflektiert, ist auch klar und folgerichtig, dass der neue unitaristische Staat versuchte, ein gesamtschweizerisch einheitliches Steuersystem zu verwirklichen.

Bevor das helvetische Steuersystem näher untersucht wird, soll zuerst die neue Gemeindeorganisation dargestellt werden, und zwar aus zwei Gründen: einerseits ist der heute weitaus wichtigste Gemeindetyp - die Einwohnergemeinde (heute auch politische Gemeinde genannt) - eine Schöpfung der Helvetik, andererseits hat die Gemeindeorganisation einen erheblichen Einfluss auf das konkrete kommunale Steuersystem.

1. Von der Bürgergemeinde zur Einwohnergemeinde¹⁾

Auch heute noch kennt die Schweiz mit Ausnahme der Kantone Schwyz und Graubünden nur eine Art von Selbstverwaltungskörper: die Gemeinde.

Bis 1798 dominierte die Bürgergemeinde. Die Nichtbürger (Hintersassen, Ansassen genannt) einer Gemeinde waren nur geduldet. In kommunalen Angelegenheiten hatten diese Bürger "2. Klasse" wenig oder gar nichts zu sagen. Trotzdem belegte man sie mancher-

1) während der Helvetik auch Munizipalität genannt

orts mit Abgaben für tatsächliche und oft auch für nur vermeintliche Vorteile aus gemeindlichen Leistungen.

Die Helvetik setzte neben die Bürgergemeinde die sog. Einwohnergemeinde. Die helvetischen Gesetze vom 13.11.1798 und 15.2.1799 über die Organisation der Munizipalitäten bestimmten, dass alle an einem Ort wohnhaften Staatsbürger sich zu einer Munizipalgemeinde zusammenzuschliessen hätten.

Diesen Einwohnergemeinden übertrug die Helvetik die Verwaltung der örtlichen Angelegenheiten, ebenso die Ortspolizei und das Schulwesen. Mit dieser gemeindlichen Reorganisation wurden somit die politischen Vorrechte der Bürger einer Gemeinde beseitigt.

Gleichwohl blieb der Gemeindetypus Bürgergemeinde weiterhin bestehen. Insbesondere verblieb der Bürgergemeinde der Besitz und die Verwaltung der bisherigen Gemeindegüter und als einzige grössere Gemeindeaufgabe das Armen- und Vormundswesen. Wie noch zu zeigen sein wird, konnte die Bürgergemeinde allerdings nicht in jedem Falle die Verwendung der Erträge aus ihren Gemeindegütern beliebig bestimmen.¹⁾

1) Die in der Helvetik erstmals eingeführte Einwohnergemeinde ist heute die weitaus wichtigste Gemeindeart. Sie besitzt in allen Kantonen eine allgemeine Kompetenz in kommunalen Angelegenheiten, d.h. sie ist für sämtliche Gemeindeaufgaben zuständig, die nicht explizit zum Wirkungskreis einer anderen Gemeindeart gehören. Wenn also der Trend aufgrund der vielen neuen Gemeindeaufgaben in den letzten 150 Jahren eindeutig in Richtung "Einheitsgemeinde" geht, so kann man auch heute noch in den meisten Kantonen von einem System von Funktionalgemeinden sprechen. Die wichtigsten heutigen öffentlich-rechtlichen Ortsverbände sind neben der Einwohnergemeinde die Bürgergemeinde, die Schulgemeinde, die Kirchgemeinde und die Armen-gemeinde. Vgl. J. Meylan et al.: Schweizer Gemeinden ..., a.a.O., S.32.

2. Das helvetische Steuersystem

2.1. Das erste helvetische Steuergesetz vom 17.10.1798¹⁾

Unmittelbare Ursache für eine eigentliche Steuergesetzgebung war der Wegfall der Feudallasten.²⁾³⁾ Wohl wurden dem Bund neue Einnahmequellen erschlossen, indem alles Staatsvermögen (bzw. Staatsschulden) zum Staatsgut der helvetischen Republik erklärt wurde. Ebenso übernahm der Staat das kantonale Salz-, Pulver-, Post- und Bergwerksregal. Der helvetische Staat übernahm auch die Verwaltung der Klöster; ihre Einnahmenüberschüsse sollten für Schul- und Armenzwecke verwendet werden. Diese Staatseinnahmen glichen jedoch den Einnahmefall durch den Wegfall der Feudallasten nicht aus, die Helvetik war gezwungen, allgemeine Steuern zu erheben.

Grundlage des ersten helvetischen Steuergesetzes bildete der Verfassungsartikel 11: "Die Steuern müssen zum allgemeinen Nutzen angewandt werden. Die Auflagen müssen mit dem Vermögen, den Einkünften und der Einnahme des Steuerbaren im Verhältnis stehen; jedoch kann dieses Verhältnis nicht ganz genau sein. Eine allzu grosse Genauigkeit würde Ursache sein, dass die Auflagen drück-

1) Vgl. hierzu G. Schanz, Bd. I, a.a.O., S. 4 ff.

2) Vgl. S. 5 f.

3) Die Feudalabgaben - darunter versteht man die früher erhobenen Abgaben auf Grund und Boden und dessen Erträge wie Bodenzinsen, Zehnten etc. - waren vor der Helvetik - gesamtschweizerisch gesehen - die wichtigste Einnahmequelle. Das Zehntenkapital in der Schweiz soll nach G. Schanz: Die Steuern der Schweiz, Bd. I, a.a.O., S.6, rund 128.5 Mio. Fr. betragen haben. Davon entfielen auf den Staat rund 100 Mio. Fr. und 28.5 Mio. Fr. auf Private. Am 10.11.1798 beschlossen die Räte - die Legislative der Helvetik bestand aus 2 Kammern, dem Grossen Rat und dem Senat -, dass die grossen Zehnten sowie die Grund- und Bodenzinse loskäuflich seien. Alle übrigen Feudallasten, wie z.B. der kleine Zehnte oder das Fastnachtshuhn, wurden entschädigungslos aufgehoben. Dieses Gesetz basierte auf Art. 13 der Verfassung vom 12.4.1798, der wie folgt lautete: "Kein liegendes Gut kann unveräusserlich erklärt werden, weder für eine Korporation, noch für eine Gesellschaft, noch für eine Familie. Der Grund und Boden kann mit keiner Last, Zins und Dienstbarkeit beschwert werden, wovon man sich nicht loskaufen könnte."

kend, das Einsammeln derselben kostspielig und das Ganze dem Glück der Nation nachteilig würde."¹⁾

Finanzminister Finsler - ein Geschäftsmann aus Zürich - entwarf das erste helvetische Steuergesetz, das nach langwierigen Debatten von den Räten am 17.10.1798 verabschiedet wurde. Finslers Steuerbukett beinhaltete sowohl direkte als auch indirekte Steuern.

Als wichtigste direkte Abgabe im neuen Steuersystem sah man die Vermögensteuer vor. Folgende Vermögensobjekte zählten zu den steuerpflichtigen Tatbeständen:

- a) Die Leihkapitalien. Zinstragende Gültbriefe, Obligationen oder Schuldverschreibungen mit oder ohne Unterpfand wurden mit einem Satz von 2%o besteuert. Der Steuerpflichtige schätzte sich selbst ein, andernfalls fatierte die Munizipalität, ohne dass aber der Steuerpflichtige das Rekursrecht verlor. Diskretion war oberstes Gebot; ausser dem Steueragenten in den Gemeinden kannte niemand die fatierten Summen. Indiskretionen bestrafte man rigoros (Entsetzung, Geldbusse, Einstellung der Bürgerrechte auf 3 Jahre).
- b) Die Grundstücke. Auch die Grundstücksteuer war in ihrer Ausgestaltung eine reine Vermögen- und keine Grundsteuer, weil der Schuldenabzug (Hypotheken) zugelassen wurde. Der Steuersatz betrug 2%o. Jeder Gemeindeeigentümer hatte den Flächeninhalt seines Grundstückes nach Kulturarten zu deklarieren, die Bewertung nahmen aber kommunale bzw. kantonale Organe vor.²⁾ Nichtertragabwerfender Grund und Boden blieb steuerfrei. Im übrigen unterlagen die Kirchen-, Schul- und Armenstiftungen der subjektiven Steuerpflicht nicht, und zwar nicht nur bei der Grundvermögensteuer, sondern auch bei der Leihkapitalsteuer.

1) Zitiert nach G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S.5. Im übrigen zeigt die Formulierung dieses Verfassungsartikels - wenn auch in verschwommener Art und Weise -, dass bereits damals gewisse Besteuerungsgrundsätze, z.B. die A. Smithschen Normen der Bequemlichkeit oder der Wohlfeilheit der Besteuerung offenbar auch in der Schweiz gewisse Beachtung fanden.

2) Vgl. G. Schanz: Die Steuern der Schweiz, a.a.O., Bd. I, S.17.

- c) Die Gebäude. Abgesehen von Häusern für den öffentlichen Gebrauch und den zum Landbau notwendigen Immobilien, unterlagen alle Gebäude einer Gebäudesteuer mit einem Satz von 1‰. Die Steuerveranlagung geschah durch Mitglieder der Munizipalität; im übrigen galten für diese Gebäudesteuer soweit als möglich die gleichen steuerlichen Bestimmungen wie für die Grundsteuer, so z.B. der Schuldenabzug.
- d) Das Gewerbe- und Handelskapital. Um die steuerlichen Lasten möglichst gerecht auf die Faktoren Boden und Kapital zu verteilen, unterstellte man die Gewerbe- und Handelsbetriebe den sog. Handelsabgaben. Sämtliche handeltreibenden Grossisten und Detaillisten bezahlten 0.25% Umsatzsteuer.¹⁾ Die Banquiers, Kommissionäre, Speditoren, Fabrikanten für Rechnung anderer usw. unterlagen nicht der Umsatz-, sondern einer Art Gewinnsteuer. Sie bezahlten 2% ihres Gewinnes auf den Kommissionen.²⁾

Als weitere direkte Steuer führte die Helvetik die Erbschaftsteuer ein, und zwar für Erbschaften von der Seitenlinie und Schenkungen unter Lebenden oder durch Testament. Der Tarif war gestaffelt nach dem Grade der Seitenverwandtschaft (0.5% - 4%), bei Vergabungen (Schenkungen) betrug der Satz 5%.

Komplettiert wurde das System der direkten Steuern mit zahlreichen Aufwandsteuern. Folgender "Luxus" zählte zu den steuerpflichtigen Tatbeständen: Dienstboten, Pferde, Hunde, Spielkarten und Golduhren.

-
- 1) Heute zählen bekanntlich die allgemeinen Umsatzsteuern zu den indirekten Steuern, da Steuerzahler und Steuerträger - zumindest nach den Intentionen des Steuergesetzgebers - nicht identisch sind. Der damalige Steuergesetzgeber ging jedoch davon aus, dass die Umsatzsteuer vom Steuerzahler getragen würde, so dass es folgerichtig war, die Umsatzsteuer bei den direkten Steuern zu subsumieren. Ueber die tatsächliche Steuerinzidenz ist damit noch nichts gesagt. Allerdings ist zu vermuten, dass auch schon damals die Handeltreibenden versuchten, die Umsatzsteuer zu überwälzen.
- 2) Sowohl Gewinn wie auch Umsatz sind natürlich schlechte Indikatoren für das im Betrieb angelegte Kapital. Offenbar war aber zu jener Zeit das betriebliche Rechnungswesen - falls überhaupt Buch geführt wurde - derart rudimentär, dass für den Gesetzgeber gar keine andere Lösung übrig blieb.

Die indirekten Steuern setzten sich zusammen aus den sog. Einregistrierungsgebühren, den Stempelabgaben sowie einer allgemeinen Umsatzsteuer auf Getränken.¹⁾

Bei den Einregistrierungsgebühren handelte es sich um eine Art Grundsteuer, genauer um eine Handänderungsteuer. Der Verkauf eines Grundstückes wurde mit einer 2%igen Stempelgebühr besteuert, und zwar vom Verkaufswert. Steuerbefreit waren Handänderungen zwischen Eltern und ihren Kindern oder zwischen Geschwistern. Beim Grundstückstausch reduzierte sich die steuerliche Bemessungsgrundlage auf die wertmässige Differenz der getauschten Grundstücke.

Der Stempelgebühr unterworfen waren sämtliche Akten, die vor Gericht und militärischen Gewalten Gültigkeit haben sollten, ausgenommen die Bücher der Kaufleute, die Zins- und Schuldrötel sowie die Hausbücher.²⁾ Die Stempelgebühr richtete sich nach dem Format des Stempelpapiers und variierte von 6 Derniers bis 4 Sols.

Die Getränkeabgabe betrug 4% auf dem Umsatz aller in Gasthöfen, Wirtshäusern etc. im Detail verkauften Getränke.³⁾ Der Detailverkäufer war verpflichtet, quartalsweise den Ausschank bzw. den Umsatz dem Ortsagenten zu melden.

Das erste helvetische Steuergesetz endete allerdings mit einem Fiasko. Schätzte man die Steuereinnahmen für die Periode 12.4.1798 - 30.6.1799 auf 13.8 Mio. Fr., so betrug der tatsächliche Steuerertrag lediglich 3.8 Mio. Fr.⁴⁾

Die Gründe für das Scheitern des ersten helvetischen Steuersystems waren mannigfaltig: Einerseits plünderten die Franzosen die Staatskassen der Kantone, anderseits konnte man wegen der Aufhebung der Grundlasten nicht mehr mit den bedeutenden Zehnten-

-
- 1) Vgl. J. Steiger: Aus dem Finanzhaushalt der Kantone von der Helvetik bis zum neuen Bund, Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, VII. Jg., Nr. 8, 1906, S.73.
 - 2) Vgl. G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S.17.
 - 3) Die Grossisten unterlagen der Handelsabgabe.
 - 4) Vgl. G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S. 19 f.

und Grundzinseinnahmen rechnen.¹⁾ Weil der Staat nach der Proklamierung der helvetischen Republik über keine bedeutenden Einkünfte mehr verfügte, war somit die helvetische Regierung geradezu auf die Opferwilligkeit des Volkes angewiesen. Wie die Fakten zeigen, muss sich diese Opferwilligkeit in Grenzen gehalten haben. Wohl begrüßten die bisher Verpflichteten die Beseitigung der Feudallasten, aber der Fiskus berücksichtigte zu wenig, dass die direkten Steuern - ein Hauptpfeiler des neuen Steuersystems - für einen grossen Teil der Bevölkerung ein Novum darstellten und deshalb auf heftigste Ablehnung stiessen. In vielen Kantonsdistrikten und Gemeinden verzögerte man denn auch absichtlich die Steuerveranlagungen, und meistens waren dieselben auch unbrauchbar. Dazu Schanz: "Die Taxen waren gänzlich unbrauchbar, es gab nicht eine einzige Gemeinde, wo nicht Unrichtigkeit und Unvollständigkeit sich eingeschlichen hatten."²⁾ Auch eine sukzessive Verschärfung des Steuerstrafrechtes im Jahre 1799 führte nicht zu besseren Resultaten.

2.2. Das zweite helvetische Steuergesetz vom 15. Dezember 1800³⁾

Aufgrund der katastrophalen Erfahrungen mit dem Steuergesetz von 1798 verabschiedeten die beiden Räte bereits am 15.12.1800 ein zweites helvetisches Abgabensystem.

Bemerkenswert am neuen Steuerkonzept war die Tatsache, dass von der Steueridee des ersten Gesetzes, nämlich die möglichst gerechte Lastenverteilung auf die Faktoren Boden und Kapital (inkl. Gewerbe), nicht abgerückt wurde. Der Steuergesetzgeber war überzeugt, mit einer verbesserten Steuertechnik⁴⁾ seine steuerpoli-

1) 1800 musste deshalb das Gesetz über die Abschaffung der sog. Feudallasten wieder rückgängig gemacht und 1801 der Bezug des Zehnten verordnet werden. 1802 endlich regelte die Helvetik die Loskäufllichkeit von den Feudallasten endgültig. Sowohl für die Grund- und Bodenzinsen als auch für die Zehnten entsprach die Loskaufsumme dem 20igfachen Ertrag des Objektes. Vgl. hierzu J. Steiger: Aus dem Finanzhaushalt der Kantone von der Helvetik bis zum neuen Bund, a.a.O., S. 73 ff.

2) G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S.18

3) Vgl. ebenda, S. 21 ff.

4) In Anlehnung an H. Vogel soll hier der Umfang der Steuertechnik

tischen Ziele zu erreichen.¹⁾

Die Grundsteuer. Im alten Gesetz waren die Grundstück- und Immobiliensteuern als reine Vermögensabgaben ausgestaltet. Die Missbräuche beim Schuldenabzug waren jedoch so beträchtlich, dass der Gesetzgeber diese beiden Steuern zusammenfasste und als eigentliche Grundsteuer konzipierte. Der Steuersatz der neuen Grundsteuer betrug 2% vom Kapitalwert der Liegenschaft, gleichgültig ob Grundstück oder Haus, ohne Abzug der Schulden.²⁾ Um allfällige Steuerumgehungsmöglichkeiten einzuschränken, räumte das Gesetz bei Hypothekarschulden dem Grundbesitzer das Steuerabzugsrecht gegenüber dem Gläubiger ein. Steuerzahler war damit der Schuldner, Steuerdestinatar hingegen der Gläubiger.

Da mit der Grundsteuer erst der Grund und Boden (inkl. Hypothekenkapital) steuerlich erfasst waren und es nicht in der Absicht des Steuergesetzgebers lag, die übrigen Kapitalien zu befreien, führte man anstelle der alten "Leihkapitaliensteuer", mit der man ebenfalls schlechte Erfahrungen gemacht hatte, die Visagebühr und den Stempel für Schuldverschreibungen ein.³⁾

Bereits bestehende Obligationen und Darlehen sowie alle neuen Schuldverschreibungen von mehr als Fr. 4000.- mussten visiert werden und wurden einmalig mit einem Satz von 1% besteuert. Neue Schuldverschreibungen im Betrage von weniger als Fr. 4000.- mussten auf Stempelpapier geschrieben werden und wurden mit

nik möglichst weit gesteckt werden: "Die Steuertechnik erschöpft sich nicht in der Feststellung von Steuersubjekt, Steuerobjekt und Höhe der Steuerschuld sowie deren Einziehung, sondern erstreckt sich auf das gesamte Besteuerungsverfahren." H. Vogel: Steuertechnik, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. II, Tübingen 1979, S.268

- 1) Zu erwähnen wäre neben dem Ziel der gerechten Steuerlastverteilung insbesondere die fiskalische Zielsetzung der Erzielung von Steuermehreinnahmen.
- 2) Die Eigentümer mussten die in ihrem Gemeindebezirk liegenden Grundstücke und Gebäude einschreiben lassen sowie die Kaufbriefe beilegen, falls sie sich auf die Zeit bis 1.1.1780 zurück erstreckten. Diese Preise wurden im Kataster eingetragen und bildeten die Grundlage für die Berechnung der Kapitalwerte. Vgl. hierzu G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S. 24 f.
- 3) Vgl. J. Steiger: Aus dem Finanzhaushalt der Kantone vor der Helvetik, a.a.O., S.74.

einer einmaligen Stempelgebühr, die sich nach der Höhe der Schuldverschreibung richtete, belegt.

In ähnlicher Weise waren Wechsel und alle Arten von Geldanweisungen zu behandeln, nur trat die Visumspflicht erst bei Beträgen von über Fr. 25'000.- an Stelle des Stempels.¹⁾ Der Steuersatz betrug 0.16%.

Auch der ehemaligen Handelsabgabe war wenig Erfolg beschieden, einerseits weil die Handeltreibenden den Steuerbeamten nur mit Widerwillen Einblick in ihre Geschäftsbücher gewährten, anderseits weil die Steuer nur die handeltreibenden Kaufleute traf. Mit der neuen Handels- und Gewerbeabgabe - Patentgebühr genannt - dehnte man den Kreis der Steuerpflichtigen auch auf die Gewerbebetriebe aus. Ausgenommen blieben die Lehrer, die Gewerbetreibenden mit einem Gewerbekapital von weniger als Fr. 1000.- sowie die wichtigsten Zweige der Hausindustrie (Spinnerei, Weberei, Spediteure für Land- und Wasserfrachten, Tagelöhner und im Lohn Arbeitende).²⁾ Die steuerlichen Bemessungsgrundlagen wurden gegenüber der "alten" Handelsabgabe völlig neu gestaltet. Die Patentgebühr entsprach in ihrer technischen Ausgestaltung nun einer Handels- bzw. Gewerbekapitalsteuer, denn für je Fr. 1000.- Geschäftskapital betrug die Steuer Fr. 1.-, der Steuersatz also 1%.³⁾ Wie schon erwähnt, versuchte der Gesetzgeber auch im zweiten helvetischen Steuergesetz, die Faktoren Boden und Kapital gleichmässig zu belasten. Weil man jedoch von der Annahme ausging, dass Handels- und Gewerbetreibende oft noch die Stempel- bzw. Visagebühr zu entrichten hätten, wählte man einen gegenüber der Grundsteuer tieferen Steuersatz.

Künstler, Handwerker und andere Selbständigerwerbende (Ärzte, Advokaten, Makler etc.) hatten ein jährliches Patent zu lösen,

-
- 1) Der genaue Stempeltarif ist G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S.26 zu entnehmen.
 - 2) Die Herausnahme der Hausindustrie aus der Handels- und Gewerbebesteuerung war wirtschaftspolitisch motiviert. Man versuchte, mit steuerlichen Massnahmen die Hausindustrie zu fördern.
 - 3) Die effektive Belastung betrug nicht in jedem Fall 1%, da es sich um einen Stufenbetragstarif handelte. Nur am Ende eines jeden Intervalls war die tatsächliche Belastung 1%.

dessen Betrag sich nach der Gattung, Ausdehnung, Wichtigkeit des Berufes sowie der investierten Kapitalsumme richtete.

Eine wesentliche Neuerung gegenüber dem ersten helvetischen Steuergesetz betraf die steuerliche Behandlung des Faktors Arbeit. Sah man noch in der ersten helvetischen Steuerperiode (1798-1800) von einer Besteuerung der Löhne und Gehälter vollständig ab, so beinhaltete das neue Steuergesetz eine progressive Besoldungssteuer. Besoldungen von jährlich Fr. 500.- - Fr. 1600.- wurden mit einem Steuersatz von 1%, Besoldungen von jährlich über Fr. 1600.- mit 2% besteuert. Der subjektiven Steuerpflicht "entgingen" lediglich Schullehrer, Professoren sowie die unter den Waffen stehenden Militärpersonen.

Der Steuerertrag bei den Luxussteuern (Aufwandsteuern) entsprach ebenfalls nicht den Erwartungen; zu unklar hatte der Gesetzgeber die Ausnahmebestimmungen formuliert, als dass nicht jedermann sich auf diese Ausnahmen hätte berufen können. Deshalb wurden gewisse Luxusabgaben gänzlich fallengelassen, andere Aufwandsteuern mit tieferen Steuersätzen beibehalten.

Abgeschafft wurden die Steuer für die weiblichen Dienstboten, die Hundesteuer, die Steuer für das Tragen einer goldenen Uhr; ebenso wurden auch die Pferdeausleiher steuerlich nicht mehr erfasst. Bei den übrigen Aufwandsteuern reduzierte man durchwegs die Steuersätze. Gleichzeitig führte die Helvetik neu die Jagdsteuer ein.

Bei der Erbschaftsteuer sah die Steuerreform keine fundamentalen Modifikationen vor. Abgesehen von gewissen Steuersatzsenkungen blieb alles beim alten.¹⁾

Die indirekten Steuern erfuhren durch das zweite helvetische Steuergesetz ebenfalls gewisse Aenderungen.

Die vormalige "Einregistrierungsgebühren"-Abgabe blieb in ihrer steuerlichen Ausgestaltung gegenüber dem alten Steuergesetz un-

1) Vgl. G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S. 29 ff.

verändert; man nannte fortan diese Abgabe Handänderungssteuer.

Der "Formatstempel" wurde auch ins neue Steuergesetz übernommen, lediglich der Gebührentarif wurde ermässigt. Je nach Format betrug der Stempel 3 - 30 Rp.. Handelsbücher und Akten der Ämterstellen blieben weiterhin gebührenfrei.¹⁾

Aufgrund der mangelhaften technischen Ausgestaltung hatte auch die Getränkesteuer wenig abgeworfen. Um der Steuerhinterziehung besser begegnen zu können, sah das neue Gesetz die Versiegelung der Fässer und Geschirre sowie eine genaue Lagerkontrolle vor. Zusätzlich verschärfte der Gesetzgeber die Strafbestimmungen drakonisch: Busse in Höhe des dreifachen Betrages der Getränkesteuer, Verbot des Verkaufs und Schliessung der Wirtschaft für ein Jahr. Gleichzeitig erhöhte man den Steuersatz von 4% auf 5%.

Eine gewichtige Neuerung gegenüber dem ersten helvetischen Steuergesetz betraf die Steuerertragshoheit. Wie schon erwähnt, trug das indifferente bis ablehnende Verhalten der mit der Steuererhebung beauftragten Munizipalitäten wesentlich zum Scheitern des ersten Steuersystems bei. Der Grund hierfür lag zu einem guten Teil in der Nichtberücksichtigung der Gemeinden am Steuerertrag. Gewitzigt durch diese Erfahrung, versuchte man im neuen Steuergesetz die gemeindliche Mitarbeit bei der Steuererhebung durch folgende quotale Beteiligung der Gemeinden am Steuerertrag zu sichern:²⁾

4 %	des Steuerertrages	aus der Handels- und Gewerbeabgabe
2 %	"	" " Handänderungsabgabe
2 %	"	" " Erbschaftsteuer
20 %	"	" " Getränkesteuer (Wein, Most, Bier und Obstwein)
100 %	"	" " Getränkesteuer (Branntwein)
50 %	"	" " den Luxusabgaben

Das neue Steuergesetz wurde im allgemeinen besser aufgenommen

1) Vgl. J. Steiger: Aus dem Finanzhaushalt der Kantone von der Helvetik bis zum neuen Bund, a.a.O., S.74.

2) Vgl. G. Schanz, a.a.O., Bd. I., S. 29 ff.

als das alte; dennoch war auch in der zweiten Steuerperiode der Steuerertrag enttäuschend. Die Gemeinden lieferten aber den Beweis für die praktische Durchführbarkeit des neuen Steuergesetzes. Allerdings musste bereits 1801 die Grundsteuer wieder eingestellt werden,¹⁾ und damit wurde das Steuersystem in einem wichtigen Punkt durchbrochen.

2.3. Das helvetische Kommunalsteuersystem

Auch bezüglich des kommunalen Einnahmensystems strebte die Helvetik eine einheitliche Lösung an. Insbesondere für die Finanzierung der wichtigen gemeindlichen Aufgabenbereiche Schul- und Armenwesen sowie der lokalen Polizei erliess die Helvetik entsprechende Gesetze.

Die Finanzierung der Ortspolizei regelte § 82 des helvetischen Gesetzes vom 15.2.1799 wie folgt: "Die Unkosten, welche die rein lokale Polizei nach sich ziehen wird, sollen aus denjenigen Gemeindseinkünften bestritten werden, welche ehemals und bisher zur Bestreitung ähnlicher Ausgaben bestimmt waren. Wenn solche Einkünfte nicht hinreichen würden, so soll die Summe, welche noch erfordert wird, um diese Ausgaben zu bestreiten, auf alle Einwohner der Gemeinde ohne Unterschied ihres Vermögens verteilt werden."²⁾ In praxi bedeutete diese Gesetzesvorschrift, dass die Bürgergemeinde auch weiterhin die Kosten für die Ortspolizei zu tragen hatte, falls sie es bisher tat, und dies, obwohl das Polizeiwesen Aufgabe der Einwohnergemeinde war.

Die Bestreitung der Ausgaben des Armenwesens regelte das Gesetz vom 13.12.1799: "Der Niedergelassene ist nicht gehalten, irgend eine Beisteuer zur Verpflegung der Armen der Gemeinde, wo er sich aufhält, oder zu der Verwaltung der Gemeinde- und Armen-güter derselben zu leisten, im Fall eine solche Beisteuer unter

-
- 1) Der Grund hierfür lag in der Aenderung der Gesetzgebung bezüglich der Feudallasten. Vgl. Anmerkung 1, S.18.
 - 2) Aktensammlung aus der Helvetik III, S. 1158 f., zitiert aus G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S.205

den Anteilhabern des Gemeinde- und Armenguts stattfindet. In denjenigen Gemeinden, in welchen bisher alle die Steuern zur Erhaltung der Armen von den liegenden Gütern der Gemeindebezirke enthoben wurden, soll es in allem noch ferners hierbei verbleiben, bis allgemeine Gesetze anders hierüber verfügen."¹⁾

Diese Regelung war sicher vernünftig. Da das Armenwesen der Bürgergemeinde verblieb, so ist es naheliegend, dass nicht sämtliche Einwohner einer Gemeinde, sondern nur die heimatberechtigten Bürger derselben zum Armenwesen beisteuerten. Vor der Helvetik war es ja nicht unüblich, dass die Ansässen zum Armengut beisteuerten, gleichwohl aber im Falle von Armengenössigkeit in die Heimatgemeinde abgeschoben wurden. Dieser Ungerechtigkeit sollte nun eben ein Riegel vorgeschoben werden.

Die (noch unbedeutenden) Schulausgaben sollten wie folgt gedeckt werden. Falls Schulfonds und freiwillige Beiträge nicht ausreichten, sollten 2/3 der ungedeckten Kosten durch eine kommunale Grundsteuer und 1/3 durch die Hausväter bestritten werden.²⁾

Es ist anzunehmen, dass auch das einheitliche kommunale Steuersystem wenig erfolgreich war. Einerseits dürfte der Widerstand gegen uniforme Lösungen besonders auf Gemeindeebene gross gewesen sein, denn zu vielfältig waren die Gemeindestrukturen, andererseits war die helvetische Periode sicher zu kurz, als dass sich das neue System in den über 3000 Gemeinden hätte einspielen können. Schanz würdigt beispielsweise das helvetische Schulwesen wie folgt: "Die Helvetik suchte Wandel zu schaffen, aber sie musste sich hier wie auf anderen Gebieten mehr damit begnügen, ein Ziel aufzustellen, als dass sie sich rühmen dürfte, es erreicht zu haben."³⁾

1) Aktenammlung aus der Helvetik III, S. 1133 f., zitiert aus G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S.206

2) Vgl. G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S. 297 f.

3) G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S.297

2.4. Würdigung des helvetischen Steuersystems

2.4.1. Die direkten Steuern

Vergleicht man die beiden helvetischen Steuersysteme miteinander, so zeigt sich, dass die Helvetik eine "gelehrige Schülerin" war.

Zweifellos versuchte man schon beim ersten Steuergesetz, eine Art Ertragsbesteuerung durchzuführen. Dafür spricht unter anderem die Tatsache, dass ertragslose Vermögensstücke steuerfrei blieben. Hätte es sich um eine reine Vermögensteuer gehandelt, so wäre das Vermögen nicht nur Steuerbemessungsgrundlage, sondern selber Steuergegenstand gewesen.¹⁾ Andererseits knüpfte die Helvetik doch an die alten Traditionen an, d.h. die Besteuerung der Faktoren Boden und Kapital war stark mit subjektiven Elementen durchsetzt.

Wie bereits dargelegt, endete das erste helvetische Steuersystem mit einem Fiasko. Als möglicher Grund dafür wurde schon auf die Ablehnung der neuen direkten Abgaben durch die Bevölkerung hingewiesen, welche an direkte Steuern kaum mehr gewöhnt war. Vielleicht noch wichtiger für den erlittenen Schiffbruch war die mangelhafte Steuertechnik gewesen, welche die Steuerhinterziehung geradezu provozierte: Veranlagung der Steuern durch Selbstdeklaration des Steuerpflichtigen, allgemeiner Schuldenabzug, zahlreiche Steuerbefreiungen sowie die Nichtberücksichtigung der unterschiedlichen Ertragsfähigkeit der einzelnen Vermögensobjekte. Dazu kam, dass nicht sämtliche Ertragsquellen der Besteuerung unterlagen²⁾ und somit die Steuerlastverteilung "ungerecht" war. Ausserdem war die Nichtbeteiligung der Gemeinden an den Einnahmen ebenfalls ein wichtiger Grund für den Misserfolg. Das erste helvetische Steuersystem war mit andern Worten

-
- 1) Nach Bickel neben der subjektiven bzw. objektiven Ausgestaltung der betreffenden Steuer das zweite wichtige Unterscheidungsmerkmal der beiden Steuerformen. Vgl. hierzu W. Bickel: Ertragsteuern, in: HdF, 2. Aufl., Bd. II, Tübingen 1956, S.404.
2) Zu nennen wären die Gewerbebetriebe sowie der Faktor Arbeit.

lediglich ein partielles Ertragsteuersystem mit stark subjektiver Ausgestaltung.

Ähnliche schlechte Erfahrungen mit eher subjektiv ausgestalteten direkten Steuern hatte man im Ausland - ebenfalls wegen mangelhafter Steuertechnik - schon wesentlich früher gemacht. Ueber die Verhältnisse im deutschen Raum schreibt Bickel: "Es kommt daher (wegen der mangelhaften Steuertechnik, Anmerkung R.G.) vom 16. Jahrhundert an zu einem 'Zerbröckelungsprozess' der Vermögensteuer, ihrer Auflösung in eine Reihe von an bestimmte, steuerlich leicht erfassbare Einzelobjekte anknüpfenden Ertragsteuern. Schon im 17. und 18. Jahrhundert begegnen uns in manchen Gebieten ganze, aus drei bis vier Teilsteuern bestehende Ertragsteuersysteme, die freilich manche Mängel aufweisen."¹⁾

Die oben genannten Mängel der direkten Besteuerung waren derart evident, dass sich die Helvetik innert kürzester Zeit entschloss, zu einer "echten" Ertragsbesteuerung - insbesondere durch den Wegfall des Schuldenabzugs zu einem System objektivierter Ertragsteuern - überzugehen. Gleichzeitig versuchte der Gesetzgeber, nun sämtliche Ertragsquellen zu besteuern, indem nicht mehr nur eine Grund-, Gebäude-, Kapitalertrag- und Gewerbesteuer - letztere ursprünglich nur auf die Handelsbetriebe beschränkt -, sondern auch eine vereinfachte Arbeitsertragsteuer (Besoldungssteuer) erhoben wurde.

Die neue Steuerkonzeption hätte gewiss den Beweis ihrer Durchführbarkeit antreten können. Dass die Ertragsbesteuerung in der Schweiz im Gegensatz zum Ausland²⁾ den Siegeszug nicht antreten konnte, lag zum einen in der für eine fundamentale Steuerreform zu kurzen helvetischen Periode, zum andern in der Einstellung der Grundsteuer bereits im 9. Wintermonat 1801. "Damit (gemeint ist der Wegfall der Grundsteuer, Anm. R.G.) war aber der ganze

1) W. Bickel: Ertragsteuern, a.a.O., S.407

2) Bickel bezeichnet das 19. Jahrhundert als das eigentliche Jahrhundert der Ertragsteuern. Vgl. W. Bickel: Ertragsteuern, a.a.O., S.408.

Aufbau des Steuersystems durchbrochen, von der Steuer war fast nur die indirekte übrig geblieben."¹⁾

2.4.2. Die indirekten Steuern

Hauptmotiv für die Erhebung indirekter Steuern in beiden helvetischen Steuersystemen war neben der fiskalischen Zielsetzung der Gedanke, auch Besitzlose zur Finanzierung der staatlichen Aufgaben heranzuziehen. Die für diese Zwecke wohl wichtigste Abgabe war die Umsatzsteuer auf Getränken. Dass der Steuerertrag dieser Abgabe im ersten helvetischen Steuersystem ebenfalls enttäuschend gering war, lag an der "largen" Steuerveranlagungspraxis. Weil der Detailverkäufer lediglich quartalsweise dem Ortsagenten seine Umsätze zu melden hatte und der Fiskus kaum Kontrollmöglichkeiten für die Richtigkeit der gemachten Angaben besass, waren die Steuerhinterziehungsmöglichkeiten gross. Der Versuch der Steuererhebung auf der Basis von gegenseitigem Vertrauen zwischen Steuerbehörde und Steuerzahler misslang gründlich.

Folgerichtig verlangte das zweite helvetische Steuergesetz eine genaue Lagerbuchhaltung sowie die Versiegelung der Fässer und Geschirre. Mit diesen steuertechnischen Massnahmen konnte der Steuerertrag tatsächlich beachtlich gesteigert werden.

Die andern indirekten Steuern boten weniger Anlass zur Kritik und wurden demzufolge im zweiten Steuergesetz nur unwesentlich modifiziert.

Die relativ ausführliche Behandlung des helvetischen Steuersystems war aus folgenden Gründen notwendig: Die direkten Steuern sind auch heute noch die eigentliche Domäne der Kantone und Gemeinden. Nach Abbruch des helvetischen Experiments gewannen die Kantone ihre volle Souveränität und die Gemeinden ihre sehr weitgehende Autonomie wieder zurück. Nicht nur der geringe Finanzbedarf der

1) G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S.33

Kantone und Kommunen, sondern auch die Abneigung gegenüber der Helvetik erklären die Entwicklung des sog. "Schweizer-Systems" im 19. Jahrhundert (Besteuerung des Vermögens mit ergänzender Kopf- bzw. Erwerbsteuer).¹⁾ Im Gegensatz zum Ausland ging der steuerpolitische Weg zur heutigen modernen Einkommensbesteuerung nicht über die Ertragsbesteuerung, sondern die dem Bund nachgelagerten Körperschaften setzten die vorhelvetische Usanz fort, bei der direkten Besteuerung fast ausschliesslich vom Vermögen auszugehen.

III. Die Entwicklung der Kommunalsteuersysteme von 1803 bis zum 1. Weltkrieg

1. Die staatspolitischen Faktoren

1.1. Die Mediation (1803 - 1815)

Mit der von Napoleon diktierten Vermittlungsurkunde vom 19. Februar 1803 kehrte die Schweiz zum Staatenbund zurück. Die neue Verfassung enthielt folgende wichtige Punkte: Zu den 13 alten Orten²⁾ traten neu die sechs "Mediationskantone" St. Gallen, Aargau, Thurgau, Tessin, Waadt und Graubünden hinzu. Als Bundesbehörden amtierten die Tagsatzung³⁾, die allerdings über keine eigentliche Gesetzgebungshoheit verfügte - die 19 Kantone waren in der Tat souverän -, sowie der sog. Landammann⁴⁾ der Schweiz.

Die in der Zeit der Helvetik proklamierten Bürgerrechte wie all-

1) Vgl. W. Bickel: Die öffentlichen Finanzen, in: Ein Jahrhundert schweizerischer Wirtschaftsentwicklung. Festschrift zum hundertjährigen Bestehen der Schweizerischen Gesellschaft für Statistik und Volkswirtschaft 1864-1964, Bern 1964, S.278.

2) Vgl. S.1.

3) Die Geschäfte der Tagsatzung umfassten folgende Bereiche: Krieg und Frieden, Aussenpolitik, Wahrung der Sicherheit des Landes, Wahl des Generals, Verfügung über das Bundesheer.

4) Sein Geschäftsbereich umfasste: Präsidium der Tagsatzung, Aufrechterhaltung von Ruhe und Ordnung (Aufgebot von Truppen), diplomatischer Verkehr, Strassen- und Wasserbau.

gemeines Schweizer Bürgerrecht, Rechtsgleichheit, Niederlassungsfreiheit, Handels- und Gewerbefreiheit wurden wohl in die neue Verfassung übernommen, blieben jedoch in Tat und Wahrheit stark beschränkt, weil die neugewonnene Souveränität der Kantone dazu führte, dass diese zu ihren vorrevolutionären Herrschaftsformen zurückkehrten. So stellten die ehemaligen Zunftstädte Zürich, Basel und Schaffhausen zwar formal repräsentative Demokratien dar, banden aber das aktive und passive Wahlrecht an den Zensus. Der Zunftzwang wurde wieder eingeführt, und die Stadt räumte der Landschaft nur eine politische Minderberechtigung ein. In den Städten Bern, Luzern, Freiburg und Solothurn reetablierten sich die alten Patriziate.

Aufgrund der neuen politischen Verhältnisse versteht es sich von selbst, dass auch die Finanz- und Steuerhoheit wieder vollständig an die Kantone überging. Allfällig benötigte Bundesfinanzen bestritten die Kantone über Kantonsbeiträge an den Bund (Kontingente). Auch die Erhebung von Grenzzöllen, Brücken- und Weggeldern¹⁾ gehörte wieder in den Kompetenzbereich der Stände, ebenso die verschiedenen Regalien und die Stempelgebühr.

Mit Ausnahme des Kantons Bern erhielten die Stände auch einen Teil ihrer Nationalgüter wieder zurück. Die in der Helvetik aufgehobenen Klöster²⁾ wurden wieder zugelassen, allerdings unterlagen sie an den meisten Orten nun der Steuerpflicht und hatten meistens gewisse Beiträge zum Armen- und Krankenwesen zu leisten.

Das finanzpolitische Gebaren der einzelnen Stände war in jener Zeit völlig pragmatisch, sowohl auf der Einnahmen- als auch auf der Ausgabenseite. "Durch eine sorgfältige und einfache Verwaltung, durch höchst mässige Besoldung der Beamten und Angestellten suchten die einzelnen Kantone sich von den Anstrengungen der letzten Jahre zu erholen. Je nachdem es der Ertrag des Staatsvermögens, der Regalien und der Zölle einerseits, die verminder-

1) Binnenzölle verbot die neue Verfassung auch weiterhin.

2) Insgesamt handelte es sich um 110 Klöster. Vgl. J. Steiger: Aus dem Finanzhaushalt der Kantone von der Helvetik bis zum neuen Bund, a.a.O., S.79.

ten Ausgaben andererseits gestatten, ermässigte man die direkte, unter der helvetischen Periode eingeführte Abgabe oder hob sie ganz auf."¹⁾

Aber nicht nur die Kantone wurden wieder in ihre "Unabhängigkeit" entlassen, auch die Gemeinden erhielten ihre weitgehende Autonomie wieder zurück. Die Einwohnergemeinde verlor an Bedeutung, die Bürgergemeinde trat wieder in den Vordergrund. Damit tauchte die alte Frage nach dem Verhältnis zwischen Ortsbürgern und Niedergelassenen (Hintersässen) in scharfer Form wieder auf.

Nur im Kanton Waadt hielt man vollständig an der helvetischen "Einheitsgemeindeorganisation" fest und unterstellte die Gemeinden auch im Steuerwesen einer für damalige Verhältnisse weitgehenden staatlichen Kontrolle.²⁾ Auch andere Kantone - insbesondere die Mediationskantone St. Gallen, Thurgau und Aargau - hielten auf kommunaler Ebene an gewissen helvetischen Institutionen fest. Der Kanton St. Gallen beispielsweise setzte mit dem Gesetz über die Organisation der Gemeinderäte und der Gemeindegüterverwaltung vom 8.6.1803 fest, "... dass jede Kirchhöre auch eine politische Gemeinde bilde, insofern sie circa 1000 Seelen und darüber habe".³⁾ Bei zu kleiner Einwohnerzahl wurden Kirchhören zusammengelegt, um eine politische Gemeinde zu bilden. Ebenso regelte der Kanton über den Gesetzesweg die Gemeindeaufgaben und die Verteilung der dazu notwendigen Steuerlasten.

Im Kanton Aargau gab die mancherorts willkürliche steuerliche Behandlung der Niedergelassenen unmittelbaren staatlichen Anlass, in das Gemeindesteuerwesen einzugreifen. Mit dem sog. Einsassengeldgesetz vom 13.5.1806 versuchte der Kanton, die kommunalen Missstände bei der Erhebung von Einsassengeldern, welche die Gemeinden "... nach verschiedenen Ansichten und nach einem sehr ungleichen und zum Teil willkürlich angenommenen Massstab ..." ⁴⁾

1) Vgl. J. Steiger: Aus dem Finanzhaushalt der Kantone von der Helvetik bis zum neuen Bund, a.a.O., S.79.

2) Die Gemeinden mussten ihre Steuerreglemente vom Staat genehmigen lassen. Vgl. G. Schanz, a.a.O., Bd. IV, S. 186 ff.

3) G. Schanz, a.a.O., Bd. II, S.354

4) ebenda, S. 247

erhoben, zu beheben.

Auch der Stand Zürich versuchte recht bald, die kommunale Beitragspflicht der Niedergelassenen zu regeln, wenn zunächst auch nur in recht hilfloser Art und Weise. In der Mediationsperiode wurde lediglich durch Gesetze und Verordnungen festgestellt, dass Niedergelassene jährliche Abgaben zur Finanzierung der örtlichen Polizei und ähnlicher Lasten zu leisten hätten. Der Gesetzgeber liess sich dabei vom Grundsatz leiten, dass die Beiträge im Verhältnis zu den Vorteilen stehen sollten, welche die Niedergelassenen genossen, ohne allerdings diese Maxime näher darzulegen.

Allgemein lässt sich feststellen, dass in denjenigen Kantonen, in denen die Gemeinden über grösseres Gemeindevermögen verfügten, die Niedergelassenenfrage keine grosse Rolle spielte oder die kommunalen Bedürfnisse kaum Bedeutung hatten¹⁾ und somit die Kommunen auf Gemeindeabgaben für die Bestreitung der ordentlichen Ausgaben verzichten konnten, sich der Staat auch dementsprechend wenig oder gar nicht in die Gemeindeverhältnisse einmischte.

Nach der kurzen helvetischen Epoche erhielten die Gemeinden also ihre einstige finanz- und steuerpolitische Autonomie wieder zurück, und damit waren auch die Voraussetzungen für die unterschiedliche inter- ja sogar innerkantonale Entwicklung der Gemeindesteuersysteme wieder hergestellt.

1.2. Die Restauration (1815 - 1830)

In dieser Periode, in der nun auch die Kantone Wallis, Neuenburg und Genf in die Eidgenossenschaft aufgenommen wurden, die Schweiz damit ihre endgültige territoriale Gliederung erhielt, setzte sich die rückläufige Bewegung im Verfassungsleben fort

1) In gewissen Kantonen nahmen auch andere Gebietskörperschaften die eigentlichen Gemeindeaufgaben wahr, so z.B. die Bezirke im Kanton Schwyz oder die Kreise im Kanton Graubünden.

und fand ihren Ausdruck im Bundesvertrag von 1815. Dieser Vertrag stellte den alten, vorrevolutionären Staatenbund wieder her, mit dem Unterschied, dass alle Untertanenverhältnisse aufgehoben blieben. Die Rechte der 22 souveränen Kantone entsprachen weitgehend denjenigen der Mediationsverfassung. Die Rechte der Bürger war Sache der Stände, nur hinsichtlich der politischen Rechte hielt der Bundesvertrag fest, dass diese nicht Privileg einer Klasse von Kantonsbürgern sein dürfen.¹⁾

Auch in der Finanz- und Steuerpolitik der Stände setzte sich die rückläufige Entwicklung fort. Die direkten Steuern wurden mancherorts völlig bedeutungslos. Die meisten Kantone kehrten hauptsächlich zu den indirekten Abgaben - Verbrauchsteuern und Zöllen - zurück. Insbesondere das Zollwesen nahm geradezu groteske Formen an. Zwischen 1815 und 1824 wurden nicht weniger als 70 neue Binnenzölle eingeführt. "So wurde St. Galler Leinwand billiger über Strassburg und Baden als durch die Schweiz eingeführt."²⁾ Dies ist nur ein Beispiel dafür, wie die kantonale Steuerpolitik der aufkommenden Industrialisierung eher im Wege stand, als sie förderte.³⁾

Im gemeindlichen Finanzwesen änderte sich in der Restauration wenig. Die ersten grösseren Veränderungen sollten sich erst in der Regeneration ergeben.

Immerhin versuchten einige Kantone, in die teilweise chaotischen Steuerverhältnisse ihrer Gemeinden einzugreifen. Zu diesen Kantonen zählten vorab Zürich, Bern, Luzern, St. Gallen, Schaffhausen, Aargau, Waadt, Genf, Wallis, Tessin und Glarus. Die Intensität der Einmischung differierte allerdings von Kanton zu

1) Die nun teilweise noch rückschrittlicheren Kantonsverfassungen als in der Mediation führten dazu, "... dass die kantonalen Parlamente überwiegend aus Städtern zusammengesetzt waren und dass überall der Zensus galt. Ein kompliziertes System von direkten und indirekten Wahlen sollte die Ungerechtigkeiten vertuschen". F. Schaffner: Abriss der Schweizer Geschichte, 8. Aufl., Frauenfeld 1970, S.123

2) J. Steiger: Aus dem Finanzhaushalt der Kantone von der Helvetik bis zum neuen Bund, a.a.O., S.80

3) Vgl. hierzu auch S. 51 ff.

Kanton beträchtlich. Während einzelne Kantone sich auf die Aufstellung von sehr allgemeinen steuerlichen Bestimmungen beschränkten - z.B. spricht das Gemeindegesetz vom 17.6.1803 des Kantons Thurgau lapidar von einer Steuerbewilligung, ohne irgendwelche Steuergrundsätze aufzustellen¹⁾ -, versuchten andere Kantone, wenigstens die Gemeindesteuerlastverteilung in den grossen Zügen gesetzlich zu regeln, z.B. die Kantone Zürich, St. Gallen und Luzern.

Im Kanton St. Gallen etwa, wo man seit 1805 praktisch ausschliesslich Vermögen- bzw. Grundsteuern zur Deckung der Gemeindeausgaben heranzog, war die Belastung für den einzelnen Bürger oft sehr hoch und willkürlich. Streitigkeiten und Prozesse waren die Folgen. Deshalb sah das Gesetz über die Ausgaben und das Steuerwesen in Gemeinden, Pfarreien und Schulgenossenschaften vom 23.12.1825 folgende Aenderungen vor: Erbringung der Steuereinnahmen der politischen Gemeinden nicht mehr ausschliesslich durch Vermögen- bzw. Grundsteuern, sondern auch durch die Besteuerung der Haushaltungen, und zwar im Verhältnis 3:1; analoge Bestimmungen galten für die Schulgenossenschaften und die Ortsgemeinden.²⁾

Der Kanton Zürich konkretisierte durch das Gesetz vom 13.5.1824 den Äquivalenzgedanken bei der Besteuerung der Niedergelassenen. Die wichtigsten Bestimmungen lauteten wie folgt³⁾: Keine Beiträge der Niedergelassenen zu den allgemeinen Verwaltungskosten, ebenso wenig an die Bauten von Kirchen-, Schul- und Gemeindehäusern, jedoch Beitragspflicht an das Feuerlöschwesen, falls die Ansässen Gebäude besaßen. Hingegen sah das Gesetz keine unterschiedliche Steuerpflicht für die Mittelaufbringung im Polizeiwesen vor. Hier lag wohl der Gedanke zugrunde, dass alle Einwohner - also Bürger und Ansässen - den gleichen Schutz ge-

1) Und so unbedeutend blieb der Staatseinfluss auch in der Restauration. Lediglich die Armenordnung von 1819 erweiterte die Steuererhebungshoheit auf die Kirchgemeinden, denen das Armenwesen oblag; ansonsten blieb alles beim alten.

2) Für die Kirchgemeinden galten die gleichen Bestimmungen, allerdings betrug das Verhältnis der Vermögen- bzw. Grundsteuern zu den Haushaltsteuern 2:1.

3) Vgl. G. Schanz, a.a.O., Bd. II, S.430 .

niessen. Ebenso konnten die Niedergelassenen zur Fronarbeit angehalten werden, was sie allerdings von einer allfälligen Frondienstpflicht in der Heimatgemeinde entband.

Der Kanton Bern wiederum kannte derart extreme interkommunale Steuerbelastungsunterschiede, dass im Jahre 1819 die maximale Tellenlast für die Armen- und Gemeindetellen durch den Staat bestimmt werden musste. Das Armengesetz aus dem Jahre 1807 (22.12.1807) besagte nämlich lediglich, dass die Tellen von unbebauten und bebauten Liegenschaften innerhalb der Grenzen der Kirch- oder Dorfgemeinden zu erheben seien, und, falls die Tellenlast auf dem Liegenschaftsvermögen zu gross sei, auch das bewegliche Vermögen besteuert werden könne. Ansonsten blieben alle steuerlichen Regelungen der einzelnen Gemeinde überlassen. Die Konsequenzen der vagen staatlichen Gesetzesvorschriften beschreibt Schanz wie folgt: "Meist waren es die Liegenschaften einzig, auf welchen der Druck lastete; weder ihr Halt noch ihr Schätzungswert waren aber mit einiger Genauigkeit bestimmt; die Fragen, ob die verschriebenen Schulden bei letzterem in Anschlag zu bringen, in welchem Verhältnisse die verschiedenen Bedürfnisse für Armenpflege, für Polizeigegenstände, für neue Bauten, für Strassen u. dgl. zu verteilen und zu erheben, wie bei Klagen über ungleiche Schätzungen und wie bei Anlagen auf das bewegliche Vermögen zu verfahren, waren an den meisten Orten unbestimmt und gaben Stoff zu vielen Streitigkeiten ..."¹⁾

Doch auch die staatliche Festsetzung der maximalen Tellenlasten löste natürlich keine Probleme. So kann es nicht erstaunen, dass bereits im Jahre 1823 (14.6.1823) neue gesetzliche Regelungen erlassen werden mussten. Das Tellengesetz aus diesem Jahre brachte eine gewisse Klärung in wichtigen Punkten: Für das Armenwesen unterwarf das Gesetz im wesentlichen sämtliche im Gemeindebezirk liegenden bebauten und unbebauten Grundstücke (ohne Schuldenabzug) sowie das bewegliche Vermögen der Gemeindeglieder²⁾ der Besteuerung. Auch für die Ausgaben der Ortspolizei

1) G. Schanz, a.a.O., Bd. III, S.323

2) unabhängig von ihrem Wohnsitz

und Gemeindeverwaltung wurden die Liegenschaften besteuert. Es stand den Kommunen allerdings frei, den Berufserwerb der Gemeindeglieder - also auch den Erwerb der Niedergelassenen - zu besteuern. In jedem Fall aber mussten die Niedergelassenen weiterhin die Hintersassengelder entrichten. Das Gesetz sah weiter für den Unterhalt der Strassen nebst den Steuern von den Liegenschaften auch reale Leistungen (Frondienste) vor.

Die angeführten Beispiele zeigen, welche steuerlichen Probleme mit der Wiederanknüpfung an die vorrevolutionären Verhältnisse verbunden waren. Die weitgehende Steuerautonomie der Gemeinden hatte bei steigenden kommunalen Aufgaben höchst negative Konsequenzen. Ebenso liess die wirtschaftliche Entwicklung¹⁾ (Industrialisierung) schon damals erkennen, dass die von der Helvetik vorgezeichnete Entwicklung in Richtung Einwohnergemeinde längerfristig nicht aufzuhalten war. "Je mehr die Aufgaben, welche die Gemeinden zu erfüllen hatten, sich ausdehnten und mehrten, desto notwendiger wurde der Bezug von Steuern, für welche auch die Niedergelassenen herbeigezogen wurden, und es musste nun als entschiedenes Gebot der Billigkeit erscheinen, dem Zahlenden auch Anteil an den die Steuer beschlagenden Versammlungen und Beschlüssen zu gewähren."²⁾

Selbstverständlich setzte diese Entwicklung von Kanton zu Kanton zu verschiedenen Zeitpunkten ein, aber im allgemeinen war es doch die nun folgende Regenerationszeit, welche die Einwohnergemeinde wieder an Bedeutung zunehmen liess bzw. neu schuf.

1.3. Die Regeneration (1830 - 1848)

Die 1830er Julirevolution in Paris beeinflusste stark die schweizerischen Verhältnisse. Die Ideen des Liberalismus fanden vor allem bei den Intellektuellen der Landschaft grösste Beachtung.

1) Vgl. S. 51 ff. (Die wirtschaftlichen Faktoren)

2) K. Geiser: Gemeindewesen: a) Geschichte des Gemeindewesens, in: Handwörterbuch der Schweizerischen Volkswirtschaft, hrsg. von N. Reichesberg, Bd. II, Bern 1905, S.215

Diese stellten die wichtigsten Stützen der Bewegung des schweizerischen Liberalismus dar. Zu einem ihrer wichtigsten Anliegen gehörte eine proportionale Vertretung in den Kantonsparlamenten.¹⁾ Und in relativ kurzer Zeit erzwangen die Liberalen in den Kantonen Zürich, Bern, Luzern, Freiburg, Solothurn, St. Gallen, Aargau, Thurgau, Waadt, Schwyz und Schaffhausen demokratischere Verfassungen; in Basel kam es gar zur Trennung des Kantons.

Die wirtschaftliche Entwicklung zwang die Kantone, endlich einen umfassenderen Ausbau der staatlichen Infrastruktur (Schulen, Spitäler, Strassenwesen etc.) in Angriff zu nehmen. Ebenso wurde in vielen Kantonen die Ablösung der Feudallasten, die bis anhin nur schleppend vor sich ging, stark vorangetrieben, und zwar im Sinne grosser finanzieller Erleichterungen der Pflichten.

Diese verstärkten staatlichen Aktivitäten führten auf Kantons-ebene zu einer wachsenden Steuerlast, so dass beispielsweise Zürich (1832) und Schaffhausen (1834) Zuflucht zu regelmässigen direkten Steuern nehmen mussten.²⁾ Kantone, welche periodisch erhobene direkte Steuern schon kannten - zu ihnen zählten St. Gallen, Thurgau, Appenzell-Ausserrhoden, Basel-Stadt³⁾ - verfeinerten die Steuertechnik, und andere Kantone wiederum schafften die gesetzlichen Voraussetzungen, um direkte Abgaben bei etwaigem Bedarf erheben zu können, z.B. Solothurn (1832). Trotzdem kam in der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts die Mehrzahl der Kantone noch immer ohne dauernde direkte Steuern aus, denn die Haupteinnahmen bildeten nach wie vor die Binnenzölle, Weggelder und andere Verbrauchsbelastungen. Nur bei ausserordentlichem Bedarf erhob man vorübergehend eine "rohe" Vermögensteuer.

Aber auch auf Gemeindeebene brachte die politische Bewegung der dreissiger Jahre einen Umschwung. Die revidierten Kantonsver-

1) Vgl. Fussnote 1, S. 32.

2) Vgl. G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S. 38 f.

3) ebenda, S.39

fassungen aus jener Epoche berücksichtigten nun in besonderen Verfassungsartikeln das Gemeindewesen. Viele Kantone "reaktivierten" die Einwohnergemeinde, die ausser den Heimatberechtigten auch die Niedergelassenen umfasste. Teils lehnte man sich in der Organisationsform stark an die Helvetik an - strikte Trennung zwischen der Einwohnergemeinde und der mehr auf privatrechtlicher Grundlage beruhenden Gemeinde der "... Anteilhaber an den Gemeindegütern"¹⁾ -, teils trennte man die Bürger- und Einwohnergemeinde nicht, die Heimatberechtigten bildeten lediglich eine "Sondergruppe", die das alleinige Nutzungsrecht am Gemeindevermögen besass.

Der in den dreissiger Jahren einsetzende Prozess des Vordringens der politischen Gemeinde, welche allmählich - abgesehen vom Armenwesen - alle wichtigen kommunalen Aufgaben zu erfüllen hatte, warf sehr bald die Frage nach der Verteilung bzw. Verwendung des Gemeindevermögens auf. Entweder musste ein Teil des Allmendertrages für die steigenden Bedürfnisse der Einwohnergemeinde verwendet werden oder die Vermögen wurden ausgeschieden.²⁾ Die Bürgergemeinden kamen dabei je nach Kanton sehr unterschiedlich weg. Zu den Kantonen, in denen die Verwendung des Bürgergutes zu öffentlichen Zwecken allmählich durchgesetzt werden konnte, zählten gegen Ende des 19. Jahrhunderts nebst den welschen Kantonen Zürich, Glarus, Schaffhausen und Appenzell-Ausser rhoden. In den andern Ständen - ganz besonders in Bern - verstanden es die Bürgergemeinden und Korporationen, den grössten Teil des Allmendbesitzes für sich zu "retten", so dass in diesen Kantonen die Einwohnergemeinde, die erst in der Bundesverfassung von 1874 zwingend vorgeschrieben wurde, sich mangels Gemeindevermögen hauptsächlich auf Steuereinnahmen stützen musste.

Es ist Schanz Recht zu geben, wenn er schreibt: "... es wurde nun sofort der innere Widerspruch evident, der darin lag, dass

1) K. Geiser, a.a.O., Bd. II, S.214

2) Vgl. K. Geiser: Allmenden, in: Handwörterbuch der Schweizerischen Volkswirtschaft, a.a.O., Bd. I, S.41.

einesteils die Bürgergemeinde die Lasten grösstenteils abstiess, das Vermögen aber in Händen behielt".¹⁾

Der schon in den 30er Jahren in manchen Kantonen verfassungsmässig bzw. gesetzlich verankerte Gemeindedualismus - hier Einwohnergemeinde²⁾, dort Bürgergemeinde - ist bis heute erhalten geblieben.³⁾ Die innerhalb der Gemeindegrenzen wohnhaften Einwohner bilden die Einwohnergemeinde, die Bürgergemeinde jedoch ist "... die Gemeinschaft der Anteilhaber an den wirtschaftlichen Interessen der durch die Heimatzusammengehörigkeit bedingten Personenverbindungen."⁴⁾

Das kommunale Steuerwesen blieb auch in der Regenerationszeit äusserst vielfältig. Da gab es erstens die Kantone, die den gesetzlichen Terminus "Gemeinde" noch gar nicht kannten oder in denen die Gemeinde als Gebietskörperschaft eine inferiore Stellung einnahm. Zu ihnen zählten der Kanton Appenzell-Innerrhoden, der bis 1872 territorial noch gar nicht gegliedert war, der Kanton Schwyz, in dem die kommunalen Aufgaben durch die Bezirke bzw. durch Private wahrgenommen wurden, der Kanton Graubünden, in dem der Schwerpunkt der politischen, administrativen und gerichtlichen Geschäfte bis 1850 bei den Hochgerichten und Gerichten lag (die meisten Gemeinden bildeten nur ökonomische Korporationen). Es versteht sich von selbst, dass in diesen Kantonen Gemeindesteuern (noch) keine objektive Notwendigkeit darstellten.

In einer zweiten Gruppe von Kantonen hatten etwaige kommunale Abgaben noch eine geringe Bedeutung. Dementsprechend existierten kaum staatliche Steuervorschriften für die Kommunen. Zu

1) G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S.225

2) Vielerorts bildete man allerdings zur Erfüllung besonderer Aufgaben innerhalb der Einwohnergemeinde selbst Gemeinschaften, die ihrerseits eine selbständige Organisation aufwiesen und deshalb auch die Bezeichnung "Gemeinde" trugen, z.B. Schulgemeinde, Armengemeinde etc.

3) Vgl. S. 12 f.

4) H. Kistler: Gemeindewesen: c) Gemeindeverwaltung, in: Handwörterbuch der schweizerischen Volkswirtschaft, a.a.O., Bd. II, S.231

diesen Kantonen zählten Zug, Uri, Obwalden, Nidwalden, Basel-land¹⁾, Solothurn²⁾, Freiburg, Neuenburg, Glarus und Tessin.

Die dritte Gruppe umfasste diejenigen Kantone, die schon damals ihren Einfluss - wenn auch in unterschiedlichem Ausmass - auf das kommunale Steuerwesen geltend machten. Zu ihnen gehörten die Kantone Appenzell-Ausserrhoden, Bern, Luzern, Basel-Stadt, Schaffhausen, Aargau, Thurgau, St. Gallen, Zürich, Waadt, Genf und Wallis. Allerdings gelang es den Kantonen in der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts noch nicht, einheitliche Steuervorschriften bezüglich Steuersubjekt, Steuerobjekt, Bemessungsgrundlage und Tarif für die Gemeinden zu erzwingen. Die einzige Ausnahme bildete der Kanton Genf, welcher bereits in den dreissiger Jahren das heute noch im allgemeinen übliche kommunale Zuschlagsystem zu den direkten Staatssteuern durchzusetzen verstand. Allerdings muss berücksichtigt werden, dass in der Mehrzahl der Kantone direkte Gemeindesteuern vor direkten Staatssteuern eine reguläre Erscheinung geworden sind.

1.4. Von der Gründung des Bundesstaates (1848) bis zum 1. Weltkrieg

Die neue Bundesverfassung von 1848 setzte der inneren Zersplitterung der Eidgenossenschaft ein Ende. Die wichtigsten Wirtschafts- und Verkehrsrechte fallen nun in die Kompetenz des Bundes: Zoll, Post, Telegraph, Münzwesen, Masse und Gewichte.

-
- 1) Die Verfassung von 1831 räumte dem Regierungsrat wohl die Oberaufsicht über die Gemeindeverwaltung - insbesondere über das Steuerwesen der Gemeinden - ein, nur machte sich die Oberaufsicht bis 1851 kaum bemerkbar, da die Gemeinden taten, was ihnen beliebte. Dies war möglich, weil sie meistens imstande waren, ihre Gemeindehaushalte ohne Steuern zu finanzieren.
 - 2) Auch in diesem Kanton reichte den Gemeinden der Ertrag der Gemeindegüter zur Bestreitung der Gemeindelasten meistens hin, ja viele Gemeinden waren gar in der Lage, noch Ueber-schüsse für Gemeinde-, Schul-, Kirch- und Armenzwecke zinsbar anzulegen. So erstaunt es wenig, dass im Gemeindegesetz vom 15.7.1831 Gemeindesteuern kaum erwähnt wurden.

Gleichwohl blieb die Stellung der Kantone im Föderativstaat Schweiz stark. Auch die neue Bundesverfassung von 1848 gewährte ihnen Steuerhoheit, die Rechtssprechung und das Schulwesen. Immerhin garantierte der Bund nur Kantonsverfassungen, die eine demokratische Teilnahme an der Gesetzgebung vorsahen und der Bundesverfassung nicht zuwiderliefen.

Da die Bundesverfassung von 1848 dem Bund nur wenige ausgaben-wirksame Aufgaben übertrug, blieb der Bundeshaushalt dementsprechend bescheiden. Für die kantonalen Haushalte bedeutete allerdings die Uebernahme des Zollwesens durch den Bund eine fiskalpolitische Zäsur.¹⁾ Obschon ein vertikaler Finanzausgleich auch die Kantone an den Zoll- und Posterträgen beteiligte, zwang die "neue" Einnahmenverteilung in der Folge die Kantone vermehrt, direkte Steuern zu erheben, was aus Tabelle 1 zu entnehmen ist.

Durch die Totalrevision der Bundesverfassung von 1874 verstärkte sich der steuerliche Druck auf die Kantone.²⁾ Wenn auch der staatspolitische Aufbau des Bundes durch die Totalrevision keine nennenswerten Modifikationen erfuhr, so wurden doch mit dieser Revision die Bundeskompetenzen wesentlich verstärkt (Ausbau des Bundesgerichtes, Oberaufsicht über die Wasserbau- und Forstwirtschaft, Unterstellung der Auswanderungsagenturen und Versicherungsgesellschaften unter Bundesaufsicht und - besonders wichtig - das Militärwesen wurde nun fast ausschliesslich Bundes-sache).

Die Einnahmenverteilung zwischen Bund und Kantonen sah nun wie folgt aus: Der Bund erhielt die Einnahmen aus den Grenzzöllen und die Erträge der Post- und Telegraphenverwaltung vollumfänglich. Hinzu kam weiter die Hälfte des Brutto-Ertrages der von den Kantonen bezogenen Militärpflichtersatzsteuer.

1) Nebst den Zollerträgen standen dem Bund noch folgende Einnahmen zu: die Zinsen der bestehenden Kriegsfonds, die Erträge der Post- und Pulververwaltung sowie - falls notwendig - Beiträge (sog. Geldkontingente) der Kantone. Vgl. W. Bickel: Die öffentlichen Finanzen, a.a.O., S.276.

2) Auch 1874 gab es trotzdem noch eine Reihe von Kantonen, die noch keine dauernden direkten Steuern bezogen.

Tabelle 1: Bundes- und kantonale Steuern 1856 bis 1886
in 1000 Franken

<u>Steuerarten</u>	<u>1856</u>	<u>1866</u>	<u>1876</u>	<u>1886</u>
Bund				
Bundesanteil am Militär- pflichtersatz	-	-	966	1'335
Netto-Zolleinnahmen	2'884	5'172	15'831	20'512
Kantone				
Allgemeine direkte Steuern ¹	4'808	8'296	14'907	18'184
Direkte Spezial- und Ergänzungsteuern ²	629	1'163	1'205	2'376
Erbschafts- und Schenkung- steuern ³	521	1'021	2'246	3'055
Verkehrsabgaben ³	1'739	2'353	3'452	3'943
Verbrauchsteuern ⁴	<u>8'174</u>	<u>9'783</u>	<u>12'586</u>	<u>9'604</u>
Zusammen	<u>18'755</u>	<u>27'788</u>	<u>51'193</u>	<u>59'009</u>

1 Personal-, Ertrags-, Einkommens- und Vermögensteuern

2 Kantonale Anteile am Militärpflichtersatz, Patente der AG, Markt- und Hausierpatente und dergleichen, kantonale Banknotensteuern

3 Handänderungsabgaben, Enregistrement, Stempel, Börsensteuer

4 Einschliesslich kantonale Anteile an den Grenzzöllen und direkte Aufwandsteuern

Quelle: W. Bickel: Die öffentlichen Finanzen, a.a.O., S.279

Hatten die Grenzzoll-Einnahmen schon vor der Totalrevision dank der günstigen Wirtschaftsentwicklung¹⁾ stetig zugenommen, so brachte die Abkehr von der Finanzzollpolitik zur Schutzzollpolitik in den 80er Jahren dem Bund eine zusätzliche finanzielle "Stärkung" seiner Bundeskasse. Von 1880 - 1913 stiegen allein die Brutto-Zolleinnahmen des Bundes - fast ausschliesslich Einfuhrzölle - um fast 400%, und zwar von Fr. 17'212.- auf Fr. 85'142.-.²⁾

1) Vgl. S. 51 ff. (Die wirtschaftlichen Faktoren)

2) Vgl. W. Bickel: Die öffentlichen Finanzen, a.a.O., S.281.

Demgegenüber machte den Kantonen die Einnahmenbeschaffung wesentlich mehr Mühe. Einerseits übertrug ihnen die revidierte Bundesverfassung neue Verpflichtungen wie z.B. unentgeltlichen Primarschulunterricht, das Zivilstandswesen etc., anderseits wuchsen - vornehmlich in den industrialisierten Kantonen - die Ausgaben für soziale und kulturelle Zwecke rapide an. Dazu Bickel: "Die rasche Zunahme der Bevölkerung und ihre Zusammenballung in städtischen Agglomerationen brachten grosse Bauaufgaben der verschiedensten Art mit sich; steigender Wohlstand weckte auch manche kulturellen und materiellen Bedürfnisse, die nur die öffentliche Hand befriedigen konnte und die doch nicht in den Kompetenzbereich des Bundes gehörten. Daher sind auch die Ausgaben der Kantone und Gemeinden von 1874 bis 1913 stark gestiegen."¹⁾

Tabelle 2: Verwaltungsrechnungen der Kantone 1876 bis 1913
in 1000 Franken

<u>Jahre</u>	<u>Ausgaben</u>	<u>Einnahmen</u>	<u>Einnahmen- überschuss</u>
1876	62'380	56'540	- 5'840
1888	73'900	74'600	700
1900	121'646	121'038	- 608
1905	139'795	141'504	1'709
1910	188'442	185'455	- 2'987
1913	222'127	221'190	- 937

Quelle: W. Bickel: Die öffentlichen Finanzen, a.a.O., S.283

Wenn auch die Zahlen für die Gemeinden vollständig fehlen, so dürfte die Ausgabensteigerung auf Gemeindeebene eher noch grösser gewesen sein als auf Kantonsebene, und zwar deswegen, weil die vielfältigen neuen öffentlichen Aufgaben, die gemäss dem Subsidiaritätsprinzip auf die verschiedenen Ebenen verteilt wurden, sich zunächst auf der Gemeindestufe manifestierten und weil gewisse staatliche Aufgaben wie z.B. das Primarschulwesen an die Gemeinden delegiert worden waren.

1) W. Bickel: Die öffentlichen Finanzen, a.a.O., S.283

Die kantonalen (und kommunalen!) Steuersysteme hielten aber mit dieser Entwicklung nicht Schritt, und ohne Bundessubventionen an die Kantone bzw. Kantonsbeiträge an die Gemeinden wären i.a. weder die Kantons- noch die Gemeindehaushalte im Gleichgewicht zu halten gewesen.¹⁾ Nur zwei Kantone - es handelt sich um Basel-Land (1892) und Solothurn (1895) - folgten noch im 19. Jahrhundert dem Beispiel von Basel-Stadt und führten die synthetische Einkommensteuer ein.²⁾ Die anderen Kantone hielten am "Schweizer System" - Vermögensteuer mit ergänzender Erwerbsteuer - fest oder beschränkten sich gar nur auf die Vermögensteuer. Zu den letzteren zählten die Kantone Schwyz, Nidwalden, Glarus, Appenzell-Innerrhoden, Wallis und Genf.³⁾

In den meisten Kantonen wies die Vermögensteuer zudem gravierende Mängel auf und führte zu groben steuerlichen Ungerechtigkeiten. Da bei der Vermögensteuer auf den Vermögensertrag keine Rücksicht genommen wurde, sondern allein der Vermögensbestand als Bemessungsgrundlage diente, war die Steuerbelastung je nach Vermögensertrag höchst unterschiedlich.

Wenn sich also die Schweiz nicht rühmen konnte - von wenigen Ausnahmen abgesehen -, in der Steuergesetzgebung fortschrittlich gewesen zu sein, so muss allerdings berücksichtigt werden, dass Steuerreformen stets ein schwieriges Unterfangen waren und sind, da in allen Kantonen der Souverän über die Steuergesetzgebung entscheidet.

Ueber die Stellung der Gemeinden im Bundesstaat äusserte sich sowohl die BV von 1848 als auch die BV von 1874 eher beiläufig. Immerhin verhalf schon die Verfassung von 1848 der Einwohnergemeinde zur allgemeinen Geltung, indem jeder Schweizerbürger in

-
- 1) Schon in den 50er Jahren erhielten die Kantone vereinzelt Bundesbeiträge (Subventionen). Grössere Bedeutung erlangte das Subventionswesen erst im letzten Viertel des 19. Jahrhunderts. In Zahlen ausgedrückt: Die Bundessubventionen stiegen von 1.6 Mio. Fr. im Jahre 1874 auf 24.9 Mio. Fr. im Jahre 1913, und damit machten die Subventionen vor Ausbruch des 1. Weltkrieges bereits fast ein Viertel aller Bundesausgaben aus.
- 2) Vgl. K. Keck: Die Entwicklung zur allgemeinen Einkommensteuer in der Schweiz, Diss. Bern 1967.
- 3) Vgl. J. Steiger: Der Finanzhaushalt der Schweiz, Bd. I, Bern 1916, S.208.

eidgenössischen Angelegenheiten fortan seine politischen Rechte nach den gleichen Bedingungen ausüben durfte wie der Kantonsbürger, in kantonalen Angelegenheiten nach spätestens zwei Jahren ebenfalls. Zwingend schreibt aber erst die BV von 1874 die Einwohnergemeinde vor, indem die rechtliche Gleichstellung auch auf die Gemeindeebene ausgedehnt wurde.¹⁾ Hiervon ausgenommen sind der Mitanteil an Bürger- und Korporationsgütern und das Stimmrecht in rein bürgerlichen Angelegenheiten.²⁾

Die Gleichberechtigung entsprach gewiss dem liberalen Zeitgeist, vor allem machte aber die im Zuge der Industrialisierung zunehmende Mobilität der Bevölkerung die Einwohnergemeinde unabdingbar. So traf noch im Jahre 1848 im schweizerischen Durchschnitt auf zwei Bürger ein Niedergelassener, 1874 betrug das Verhältnis bereits 1:1, und vor Ausbruch des 1. Weltkrieges kamen auf einen ortsansässigen Bürger bereits zwei Niedergelassene oder Aufenthalter.

Ansonsten blieb das Gemeindewesen bzw. die Gemeindeorganisation ausschliesslich Sache der Kantone, so dass sich das Gemeindewesen von Kanton zu Kanton sehr unterschiedlich entwickelte. Tabelle 3 zeigt, dass bis zu Beginn des 20. Jahrhunderts die Einwohnergemeinde in allen Kantonen mindestens die allgemeine Verwaltung und das örtliche Polizeiwesen übernommen hatte.

Die Bürgergemeinden büssten immer mehr an Bedeutung ein und hatten höchstens noch das bürgerliche Armenwesen zu besorgen, bzw. die Erträgnisse der von ihnen verwalteten Armenfonds an die Einwohnergemeinde abzuführen.

In den meisten Kantonen war die Vermögenslage der Einwohnergemeinde um die Jahrhundertwende wegen der bereits dargelegten ungenügenden und einseitigen Ausscheidung der Güter zwischen den Einwohner- und Bürgergemeinden eher schlecht.³⁾ Die ungenügende

1) Wie schon dargelegt, hatte allerdings die Entwicklung in Richtung Einwohnergemeinde bereits in der Regeneration eingesetzt, und somit wurde durch die Verfassung eigentlich nur bestätigt, was in den meisten Kantonen schon Praxis war.

2) Vgl. BV, Art. 43, Absatz 4.

3) Vgl. S. 37 f.

Tabelle 3: Die Gemeindeorganisation in den einzelnen Kantonen

	Allg.Verwaltg. u. Polizeiwesen	Verwaltg.des Schulwesens	Verwaltung des Armenwesens
Zürich	E.G. ¹ (Zivilgemeinde)	Primarschul- gemeinde Sekundarschul- gemeinde	In d.Regel durch die Organe der Kirchgemeinden
Bern	E.G.	E.G. ²	E.G. im Prinzip teilweise B.G.
Luzern	E.G.	E.G.	B.G. ³
Uri	E.G.	E.G.	B.G.
Schwyz	E.G.	E.G.	E.G.
Obwalden	E.G.	E.G.	B.G.
Nidwalden	E.G.	Schulgemeinde	Armengemeinde
Glarus	E.G.	Schulgemeinde	Armengemeinde
Zug	E.G.	E.G.	B.G.
Freiburg	E.G.	E.G.	E.G.
Solothurn	E.G.	E.G.	B.G. ⁴
Baselstadt	E.G.	E.G.	B.G. ⁴
Baselland	E.G.	(E.G., zurzeit Schulgem. für wenige Gemeinden)	B.G.
Schaffhausen	E.G.	E.G.	B.G.u. teilw.E.G.
Appenzell A.-Rh.	E.G.	E.G.	E.G.
Appenzell I.-Rh.	E.G.	Schulgemeinde	E.G. ⁵
St. Gallen	E.G.	Schulgemeinde	E.G.
Graubünden	E.G.	E.G.	E.G.
Aargau	E.G.	(E.G., auch Schul- genossenschaft)	B.G.
Thurgau	E.G.	Schulgemeinde	Kirchgemeinde
Tessin	-	-	-
Waadt	E.G.	E.G.	E.G.
Wallis	E.G.	E.G.	E.G.
Neuenburg	E.G.	E.G.	E.G.
Genf	E.G.	E.G.	E.G.

1 Einwohnergemeinde

2 Grundsätzlich die E.G., oft aber eigene Schulgemeinde

3 Bürgergemeinde

4 Freiwillige Tätigkeit unter Mitwirkung und Unterstützung
des Staates

5 Die Verwaltung des Polizeiarmenwesens ist Sache der politi-
schen Gemeinden, das heisst also der E.G.: die Verwaltung
des ortsbürgerlichen Armenwesens ist grundsätzlich der B.G.
(Bürgergemeinde) übertragen, da der Kanton St. Gallen in die-
ser Hinsicht zurzeit noch ausschliesslich dem ortsbürgerlichen
Heimatprinzip huldigt. Die Verwaltung des ortsbürgerlichen
Armenwesens kann aber im Kanton St. Gallen, wie es in vielen
Gemeinden tatsächlich der Fall ist, der politischen Gemeinde-
behörde (E.G.) übertragen sein, entweder infolge Abkurungs-
verhältnisse oder infolge freiwilliger Uebernahme der Verwaltung.

Quelle: Der Finanzhaushalt der Schweiz, hrsg. von J. Steiger,
1. Band: Systematische Darstellung der Grundzüge des
Finanzhaushaltes der Schweiz, Bern 1916, S. 287 f.

Vermögensausscheidung, die Bevölkerungszunahme und die durch die Industrialisierung verursachten öffentlichen Ausgaben führten dazu, dass die Gemeindesteuern in den meisten Kantonen höher ins Gewicht fielen als die kantonalen Steuern.¹⁾

Allerdings war das Gemeindesteuerswesen in jener Zeit noch höchst heterogen und unübersichtlich. Grundsätzlich liessen sich um die Jahrhundertwende drei Kategorien unterscheiden:²⁾

a) Kantone, in denen die Gemeinden eine fast vollständige Steuer-autonomie besaßen. Am grössten war die gemeindliche "Steuer-freiheit" wohl im Kanton Graubünden. Die bündnerische Kantons-verfassung bestimmte lediglich, dass in erster Linie die Er-trägnisse des Gemeindevermögens und erst subsidiär Gemeinde-steuern, die nach billigen und gerechten Grundsätzen zu erhe-ben seien, für die Deckung der Gemeindebedürfnisse heranzu-ziehen seien. Die Gemeinden waren aber in der Wahl der Steuern, des Steuerobjektes, der Bemessungsgrundlage und des Tarifs völlig frei. Trotz des kommunalen Steuerfindungsrechts erho-ben vor Ausbruch des 1. Weltkrieges mehr als die Hälfte aller Gemeinden eine Vermögensteuer sowie eine Kopf- und/oder Haus-haltungssteuer. Einzelne Gemeinden kannten noch eine Grund-steuer. Sehr "beliebt" auf Gemeindestufe war auch die Erb-schaftsteuer, ebenso waren spezielle Grundsteuern nicht sel-ten. Die weitgehende Autonomie führte aber auch dazu, dass viele Spezialsteuern wie Wuhrsteuer, Gemeinwehrsteuer, Wasser-steuer, Flurpolizeisteuer, Wirtschaftspatent- und Aenderungs-gebühren oft vorkamen.³⁾

Neben Graubünden hatten auch die Gemeinden der Kantone Solo-thurn, Basel-Land und Appenzell-Innerrhoden ihre eigenen Steuerreglemente (Ausführungsbestimmungen).

1) Eine wichtige Ursache für die nur mühsam durchgesetzten kan-tonalen Steuerrevisionen lag deshalb gewiss in den steigenden Gemeindesteuerlasten.

2) Vgl. J. Steiger, a.a.O., Bd. I, S. 308.

3) Vgl. J. Steiger, a.a.O., Bd. IV: Die Gemeinden, S. 114 ff.

b) Kantone, die ein für alle Gemeinden gültiges Gemeindesteuergesetz besaßen, wobei die Kommunalsteuersysteme mehr oder weniger stark vom kantonalen Steuersystem abwichen. Zu ihnen zählte die Mehrzahl der Kantone. Allerdings schränkten diese Gemeindesteuergesetze die gemeindliche Steuerautonomie je nach Kanton höchst unterschiedlich ein. Im Kanton Zürich beispielsweise waren die Gemeinden bezüglich der Steuererhebung für die damaligen Verhältnisse schon stark eingeschränkt.¹⁾ Auf Verfassungsebene verbot Art. 19 die progressive Besteuerung sowie die Erbschaftsteuer. Das Gemeindesteuergesetz bestimmte, welche Gemeindeart - es handelte sich um die politische - die Zivil-,²⁾ die Kirchen- und die Schulgemeinde - zur Steuererhebung befugt war, sowie die Steuerobjekte. Dabei unterschied interessanterweise der Gesetzgeber zwischen den Landgemeinden und den Städten Zürich und Winterthur. Den Landgemeinden war die Erhebung einer Erwerbsteuer im Gegensatz zu den Städten Zürich und Winterthur untersagt³⁾, und die Relation zwischen Vermögen-, Haushaltungs- und Kopfsteuer regelte das Gesetz wie folgt: "Die Gemeindesteuern in den Landgemeinden sind auf Vermögen, Haushaltung und Mann nach dem Verhältnis von Fr. 1.- auf Fr. 1000.- Vermögen, Fr. 1.- auf die Haushaltung und Fr. 1.- auf den Mann vom zurückgelegten 20. Altersjahre an zu verlegen".⁴⁾ Bei den "städtischen" Steuern, also der Erwerbsteuer, den Grundsteuern sowie der Hundetaxe, waren die gesetzlichen Vorschriften noch einschneidender. Nebst dem Steuerobjekt regelte der Gesetzgeber auch die Bemessungsgrundlagen und den Tarif. Des weiteren mussten die Städte Zürich und Winterthur eine Feuerwehrrersatzsteuer erheben, die Landgemeinden waren dazu zwar berechtigt, aber nicht

1) Vgl. auch S. 106 ff.

2) Die Zivilgemeinde umfasst stets nur eine Teilfläche der politischen Gemeinde und besorgt gewisse ihrer Aufgaben, vorwiegend Wasser- und Elektrizitätsversorgung, Strassenbeleuchtung und Feuerwehr.

3) Der Stadt Zürich wies der Gesetzgeber nebst der Erwerbsteuer auch noch 2 Grundsteuern (Liegenschaftsteuer und Handänderungsgebühren) sowie eine Hundetaxe zu. Die Erhebung von Handänderungsgebühren wurde auch der Stadt Winterthur zugestanden.

4) J. Steiger, a.a.O., Bd. IV, S.8

verpflichtet. Somit bestand bis 1917¹⁾ die eigenartige Konstellation, dass die Städte einerseits eine wesentlich bessere Steuerausstattung aufwiesen als die Landgemeinden, andererseits in der Steuerausgestaltung relativ einschneidenderen steuerrechtlichen Vorschriften unterstanden.

Im Kanton Waadt ermöglichte das Gemeindesteuergesetz²⁾ den Gemeinden zwar nach wie vor, ihre eigene Kommunalbesteuerung festzulegen, trotzdem übernahmen mit steigendem Finanzbedarf die meisten Gemeinden das Zuschlagssystem zu den kantonalen Abgaben (centimes additionnels aux impôts d'Etat), und zwar aus praktischen Überlegungen heraus: Einerseits musste jedes kommunale Steuerreglement, welches im übrigen jeweils nur für 5 Jahre Gültigkeit erlangte, von der Regierung genehmigt werden, und andererseits bestimmte das Gesetz, dass in jeder Kommunalbesteuerung der Immobilienbesitz und der Mobilienbesitz getroffen werden müssten.³⁾ Faktisch war somit die "Bewegungsfreiheit" der Gemeinden sehr eingeschränkt.

- c) Kantone, in denen sich die Gemeinden in ihrem Steuerwesen an das Staatssteuergesetz anlehnen mussten. Unter diese Kategorie können die Gemeinden der Kantone Bern, Schwyz, Basel-Stadt, Schaffhausen und Appenzell-Ausser Rhoden subsumiert werden.

Im Kanton Bern bestimmte das Gemeindesteuergesetz vom 2.9.1867, dass für die kommunale Erhebung der Vermögen- und Erwerbsteuer das Staatssteuerregister, in welchem das steuerpflichtige Vermögen und Einkommen als auch die der Steuerpflicht unterworfenen Personen und Sachen festgehalten war, massgebend sei. "Dennoch" - so äussert sich Steiger - "wäre es ein Irrtum anzunehmen, dass die Steuerregister des Staates

-
- 1) Im Jahre 1917 vollzog der Kanton Zürich den Systemwechsel vom "Schweizer-System" zur allgemeinen Einkommensteuer mit nurmehr ergänzender Vermögensteuer.
2) Loi sur les impositions communales vom 19.5.1902
3) Die staatlichen Vorschriften bezüglich Steuer-Objekt, Bemessungsgrundlage und Tarif waren bei diesen Steuern sehr weitgehend, den Gemeinden blieb praktisch nur noch die Bestimmung des kommunalen Steuerfusses überlassen.

und der Gemeinden den Steuerobjekten und dem gesamten Steuerkapital nach miteinander übereinstimmen würden; denn abgesehen von verschiedenen Abweichungen besteht diesbezüglich schon darin ein grosser Unterschied, dass bei der Staatssteuer die im Kanton versteuerbaren, auf Grundeigentum haftenden grundpfandlichen Schulden abgezogen werden können, bei der Gemeindesteuer dagegen nicht."¹⁾ Weiter fährt Steiger fort: "Auch in der Anlage der Gemeindesteuern, resp. im Verhältnis der Vermögens- und Einkommenssteueransätze kommen vielfach Ungleichheiten vor, obschon im Gesetz vorgeschrieben ist, dass dieselbe nach dem nämlichen Massstabe zu geschehen habe, welcher für die Staatssteuer festgesetzt ist."²⁾

Weniger Mühe als der Kanton Bern, dem Gemeindesteuergesetz die notwendige Nachachtung zu verschaffen, hatte der Kanton Basel-Stadt. Nebst der Einwohnergemeinde Basel kennt dieser Kanton nur noch die Bürgergemeinde Basel sowie die selbständigen Einwohner- und Bürgergemeinden Riehen und Bettingen. Da der Kanton Basel-Stadt fast identisch ist mit der Stadt Basel, besorgt seit 1875 die kantonale Verwaltung alle Geschäfte der Einwohnergemeinde Basel. Für die kommunale Einkommensteuer bestanden denn auch schon damals - abgesehen vom unterschiedlichen Tarif - die gleichen steuerrechtlichen Vorschriften wie für die kantonale Einkommensteuer.

Diese wenigen Beispiele zeigen, dass auch noch zu Beginn des 20. Jahrhunderts die kommunalen Steuersysteme höchst unterschiedlich ausgestaltet waren. Die Steuerautonomie war - abgesehen von den welschen Kantonen - noch recht weitreichend, obwohl die Kantone schon im letzten Viertel des 19. Jahrhunderts je länger je mehr versuchten, diese Autonomie einzuschränken. Im Gegensatz zur Einnahmenverteilung zwischen Bund und Kantonen, die man als Trennsystem charakterisieren könnte, hatte die Einnahmenverteilung zwischen Kanton und Gemeinden eher den Charakter eines Konkurrenzsystems, zumindest für die zwei wichtigsten

1) J. Steiger, a.a.O., Bd. IV, S.18

2) ebenda

direkten Steuern, die Vermögen- und Erwerbssteuer. "Der Kanton sorgt für seine Taschen, die Gemeinden sorgen für die ihrigen, so gut sie es verstehen ...".¹⁾

Der im Zuge der Industrialisierung stetig gestiegene Finanzbedarf sowohl der Gemeinden als auch der Kantone machte aber das planlose Nebeneinander von Staats- und Gemeindesteuern besonders spürbar, und der Versuch der Kantone, die gemeindliche Steuerautonomie einzuschränken, war nur folgerichtig. Weil aber schon die Kantone - von wenigen Ausnahmen abgesehen (z.B. Basel-Stadt!) - kein den Erfordernissen der Zeit angepasstes, modernes Steuersystem besaßen und somit auch nicht wegweisend für die Kommunalsteuersysteme sein konnten, weil Steuerreformen ohne Zustimmung des Souveräns unmöglich waren, und weil die Gemeindeautonomie damals vermutlich einen höheren Stellenwert besaß als heute, waren kantonale Gesetze und Vorschriften, die auf eine Einengung der gemeindlichen Steuerautonomie abzielten, nur schwer durchsetzbar.

In den meistenorts im Milizsystem verwalteten Gemeinden fehlte zudem der notwendige Sachverstand in steuerpolitischen Angelegenheiten, um aus eigener Kraft eine rationale Steuerpolitik zu betreiben. So erstaunt es nicht, dass auf Gemeindeebene die Erwerbsteuer eine im Vergleich zur traditionellen und vertrauten Vermögensteuer eine eher inferiore Rolle spielte. Diese unzeitgemässe Gemeindebesteuerung führte bereits am Ende des 19. Jahrhunderts zu bedenklichen Ergebnissen: "Bei dem steigenden Finanzbedarf wurde die Belastung des Vermögens allenthalben immer drückender, und es mag überraschen, dass die Kapitalbildung hierunter offenbar kaum litt. Wohl aber litt die Steuermoral. Mangelnde Ergiebigkeit der Steuern zwang zu immer stärkerer Anspannung der Steuersätze, die ihrerseits zu zunehmender Steuerhinterziehung führte. Dies erforderte eine weitere Erhöhung der Steuersätze, und so setzte sich der *circulus vitiosus* fort, bis die unvollständige Veranlagung der Vermögen mitunter geradezu legal wurde!"²⁾

1) J. Steiger, a.a.O., Bd. I, S.311

2) W. Bickel: Die öffentlichen Finanzen, a.a.O., S.284

Besonders krass müssen die Verhältnisse in Zürich gewesen sein, wo die Steuerdefraudation bis zur grossen Steuerreform von 1917 geradezu groteske Dimensionen angenommen hatte. So hielt eine Weisung zum Antrage der kantonsrätlichen Kommission vom 27.3.1902 (26.4.1902) auf Seite 21 fest, "... dass allein bei der Staatssteuer mit einem nominellen Satz von 4% durchschnittlich tatsächlich nur 2.6% erhoben wurden".¹⁾

Das oben Gesagte macht klar, dass einerseits die Vermögensteuer als Hauptsteuer nur bei sehr bescheidenem Finanzbedarf der öffentlichen Hand funktionsfähig war und dass andererseits mit steigender Steuerquote das planlose Nebeneinander von Staats- und Gemeindesteuern untragbar wurde. Den Uebergang zur synthetischen Einkommensbesteuerung vollzogen die meisten Kantone allerdings erst in der Zeit nach dem 1. Weltkrieg, und erst mit diesem "Systemwechsel" gelang es ihnen, die gemeindliche Steuerautonomie dergestalt einzuschränken, dass abgesehen vom Recht der Gemeinden, die kommunalen Steuerfüsse autonom festzusetzen, das gesamte Steuerrecht kantonal geregelt wurde.

2. Die wirtschaftlichen Faktoren

2.1. Die vorindustrielle Zeit (bis 1798)

Die heutige Schweiz war zur Zeit ihrer Gründung (Ende 13. Jahrhundert) und noch lange darnach ein nur schwach besiedeltes Agrarland mit einer sich selbstversorgenden Bauernschaft. Nach Bickel betrug die Einwohnerzahl um das Jahr 1400 herum ca. 600'000, und sie wuchs bis ins Jahr 1800 lediglich auf 1'700'000 an.²⁾ Städte gab es lange Zeit noch nicht. Noch im Jahre 1800 zählte die Schweiz erst 10 Städte mit mehr als 5000 Einwohnern.³⁾

1) P.H. Weiler: Direkte Staats- und Gemeindesteuern in der Schweiz, Zürich 1910, S.179, Anmerkung 1

2) Vgl. W. Bickel: Die Volkswirtschaft der Schweiz. Entwicklung und Struktur, Aarau-Frankfurt a.M. 1973, S.23.

3) Es handelte sich um Genf mit 24'000, Basel mit 15'000, Bern

Bedingt durch die natürliche und klimatische Benachteiligung einerseits und durch die schwache Bevölkerungsdichte anderseits war ein "... wirtschaftliches Wachstum auf der Grundlage der Landwirtschaft und des Binnenmarktes ... offenkundig unmöglich ...".¹⁾ Aber die verkehrstechnisch günstige Lage der Schweiz induzierte eine wirtschaftliche Entwicklung, welche die Eidgenossenschaft schon vor Ausbruch der Französischen Revolution zu einem der kapitalreichsten Länder Europas werden liess.

Der Transitverkehr durch die Schweiz brachte den Kantonen (und Gemeinden) nicht nur Zolleinnahmen sowie Weh- und Brückengelder, sondern der Bevölkerung auch Kenntnisse über das Ausland und deren Produkte. Der Transitverkehr bewegte sich bis Ende des 18. Jahrhunderts allerdings noch in bescheidenen Bahnen, denn die dafür notwendige Infrastruktur - befahrbare Wege und Strassen - fehlte fast vollständig. Dessenungeachtet reichte damals der bescheidene Handel aus, um an den Verkehrswegen, z.B. Flüssen, kleinere Ortschaften entstehen zu lassen, die zunächst nur die Aufgabe hatten, die Verkehrswege zu sichern, im Laufe der Zeit aber selbst Handel trieben und ebenfalls vom aufkommenden Gewerbe lebten.²⁾

Der Uebergang von der selbstversorgenden Agrarwirtschaft zur arbeitsteiligen Marktwirtschaft wurde durch die günstige Entwicklung der Landwirtschaft erleichtert. Die starke Förderung der Landwirtschaft - man denke etwa an die Gründung der ökonomischen Gesellschaft in Bern im Jahre 1759 - brachte die Abkehr von der Selbstversorgungswirtschaft und führte zu einer

mit 12'000, Zürich mit 10'500, Lausanne mit 8'800, St. Gallen mit 8'000, Herisau mit 6'000, Altstätten mit 5'800, Schaffhausen mit 5'500 und Freiburg mit 5'100 Einwohnern. Vgl. hierzu F. Kneschaurek: Wandlungen der schweizerischen Industriestruktur seit 1800, in: Ein Jahrhundert schweizerischer Wirtschaftsentwicklung, hrsg. von der Schweizerischen Gesellschaft für Statistik und Volkswirtschaft, Bern 1964, S.142.

1) H. Kleinewefers und R. Pfister: Die schweizerische Volkswirtschaft, Frauenfeld 1977, S.42

2) ebenda, S.43

Spezialisierung bzw. zur Marktproduktion in diesem Sektor. Diese Umstellung erlaubte den Bauern, spezielle, nichtlandwirtschaftliche Tätigkeiten in der Form von Heimarbeit anzunehmen, und zwar in der Textilverarbeitung - Spinnerei und Weberei - sowie in den Jura-Regionen in der Uhrmacherei.

In dieser ländlichen Heimarbeit liegt die Ursache für die in mancher Hinsicht positiv zu wertende dezentralisierte Wirtschaftsentwicklung. Unabhängig davon, ob die landwirtschaftliche Tätigkeit ganz zugunsten der gewerblichen Tätigkeit aufgegeben wurde oder ob sie als Nebenerwerb dem Bauern erhalten blieb, entscheidend war, dass die Heimindustrie auf dem Lande verblieb. Damit kam es in der Schweiz - im Gegensatz etwa zu England - im Zuge der Industrialisierung auch nie zu beträchtlichen Entwurzelungen der Arbeiterschaft und zu extremen Klassengegensätzen. "Der Arbeiter blieb in den überschaubaren Verhältnissen des Dorfes oder später der Kleinstadt und war in der traditionellen Gesellschaft als Bürger integriert."¹⁾

Verstärkt wurde die Dezentralisierung auch noch durch die Industrie-Feindlichkeit der städtischen Zunftregimes. Die Zünfte waren lediglich darauf bedacht, ihre alten Handelsprivilegien zu bewahren, sodass sich das initiative Unternehmertum nur auf dem Lande frei entfalten konnte. Als Folge dieser (kurzsichtigen) Politik ergab sich mit der Zeit eine starke wirtschaftliche Stellung der Landschaft gegenüber der Stadt, was - wie schon erwähnt - in den 30er Jahren des 19. Jahrhunderts zum längst fälligen politischen Umschwung führte.

Bis ins 19. Jahrhundert hinein verfügten nur gerade die Städte über eine nennenswerte Finanzwirtschaft. Eine wichtige Ursache für die äusserst bescheidenen kommunalen Haushalte ist gewiss in der oben skizzierten dezentralisierten Wirtschaftsstruktur zu finden. Da die aufkommende Industrialisierung von der Arbeiterschaft kaum geographische Mobilität abverlangte und die Bildung von industriellen Agglomerationen und den üblicherweise damit ver-

1) H. Kleinewefers u. R. Pfister, a.a.O., S.52

bundenen sozialen Folgeerscheinungen¹⁾ verhindert werden konnte, vermochten die Gemeinden im Durchschnitt ihre Ausgaben im Armenwesen stets mit relativ bescheidenen Mitteln zu finanzieren. Weiter tätigten weder Kantone noch Gemeinden in jener Zeit Infrastrukturausgaben in nennenswerter Höhe, und ebenso lag das Schulwesen arg darnieder. Wenn man weiter noch berücksichtigt, dass in den Gemeinden die allgemeine Verwaltung im Milizsystem und unentgeltlich durchgeführt wurde, so wird evident, dass bis ins 19. Jahrhundert hinein von einem Bedarf nach kommunalen Steuersystemen keine Rede sein konnte; ordentliche Gemeindeausgaben liessen sich meistens noch durch die gemeindlichen Vermögenserträge decken.

2.2. Die industrielle Revolution (1798 - 1848)

Diese Epoche war gekennzeichnet durch einen tiefgreifenden Strukturwandel in der schweizerischen Industrie, hervorgerufen durch die nun rasch einsetzende Mechanisierung.

Die in England noch im 18. Jahrhundert beginnende Mechanisierung in der Baumwollindustrie traf die schweizerische Handspinnerei noch vor der Jahrhundertwende schwer. Doch bereits im Jahre 1801 wurde im ehemaligen Kloster St. Gallen die erste Spinnmaschine in Betrieb genommen, und die schweizerische Baumwollspinnerei konnte dank der in der Folge rasch zunehmenden Mechanisierung im internationalen Wettbewerb weiterhin bestehen. Aber der technische Fortschritt steigerte die Arbeitsproduktivität derart, dass rund 12 Jahre nach der Einführung der ersten Baumwollspinnmaschine die Handspinnerei vollständig verschwand. Arbeitslosigkeit und materielle Not der in der Heimindustrie tätigen Landbevölkerung waren die kurzfristigen Folgen. Die strukturbedingte Arbeitslosigkeit in der Heimindustrie konnte mit der Zeit dadurch beseitigt werden, dass sich die Heimarbeiter auf Baumwollweberei, Stickerei, Seidenweberei und Uhrmacherei umstellten.

1) Man denke etwa an das in den englischen Grossstädten damals jahrzehntelang in extremem Elend lebende Proletariat.

Dessenungeachtet sank aber der Anteil der in der Heimindustrie Tätigen - gemessen in Prozenten der Erwerbstätigen in der Industrie - von 60% im Jahre 1800 auf 37.1% im Jahre 1850.¹⁾

Dieser relative Rückgang der Heimindustrie ist auf 2 Faktoren zurückzuführen. Zum einen dehnte sich das Fabrikwesen als industrielle Produktionsform zwischen 1800 und 1850 stark aus. Waren um 1800 herum erst 0.5% aller Erwerbstätigen in der Industrie in Fabrikunternehmungen beschäftigt, so stieg dieser Anteil innert 50 Jahren auf 12%.²⁾³⁾ Zum andern expandierte in dieser Zeit-epoche das Handwerk und das Industriegewerbe (inkl. Baugewerbe) ganz beträchtlich. Dieser Sektor beschäftigte um 1850 rund 100'000 Personen mehr als 50 Jahre früher, während die in der Heimindustrie Beschäftigten lediglich um 10'000 Personen zunahmen.

Diese rasante wirtschaftliche Entwicklung vollzog sich bis zu den liberalen Umstürzen der 30er Jahre ausschliesslich auf dem Lande. Unter dem Druck der Landschaft öffneten sich die Städte in der Folge immer mehr, so dass auch im städtischen Handwerk stürmische Strukturwandlungen einsetzten. Das städtische Gewerbe zeigte sich dabei erstaunlich flexibel. "Die unerwartet schnelle Anpassung und neue Blüte des Handwerks und die nunmehr rasch auch dorthin übergreifende Industrialisierung ermöglichten den Städten bald ein wirtschaftliches Gleichziehen mit der Landschaft. Zu der in andern Ländern üblichen Dominanz der Industrieagglomerationen über die Landschaft kam es jedoch auch jetzt nicht."⁴⁾

Dieser allgemeine wirtschaftliche Aufschwung - verbunden mit einem zunehmenden Bevölkerungswachstum - kann aber nicht darüber

1) Vgl. F. Kneschaurek, a.a.O., S.139.

2) ebenda

3) Die dezentralisierte Wirtschaftsstruktur blieb trotz des aufkommenden Fabrikwesens erhalten. Da bis Ende des 19. Jahrhunderts die mechanisierte Industrie auf die Energiequelle Wasserkraft angewiesen war, siedelten sich im ganzen Lande an den reichlich vorhandenen Flüssen und Bächen kleinere Fabriken an, so dass trotz technischem Fortschritt grössere Agglomerationsbildungen auch weiterhin ausblieben.

4) H. Kleinewefers u. R. Pfister, a.a.O., S.55

hinwegtäuschen, dass die soziale Lage breiter Bevölkerungsschichten desolat war. Kinderarbeit, schlechte Arbeitsbedingungen und Arbeitszeiten, tiefe Löhne waren die Regel. Nur dank der Dezentralisierung und der nach wie vor starken Verbindung mit der Landwirtschaft dürfte die Bildung eines Massenproletariats verhindert worden sein.¹⁾

Wenn auch die Schweiz jener Zeit einen im internationalen Vergleich bereits beachtlichen Industrialisierungsgrad erreicht hatte, so blieb doch der agrarische Charakter und das geringe Ausmass der Urbanisierung erhalten. Noch im Jahre 1850 arbeiteten 57.4% der Erwerbstätigen in der Land- und Forstwirtschaft, 10.1% im Dienstleistungssektor und 32.5% in der Industrie - davon 37% in der Heimindustrie.²⁾ Den Gewinnen der Industrieunternehmen und den (tiefen) Einkommen aus unselbständiger Arbeit kamen bei der Zusammensetzung des Volkseinkommens noch keine grosse Bedeutung zu, und deshalb erstaunt es nicht, dass die Gemeinden für die im Zuge der Industrialisierung nun zunehmenden Gemeindeaufgaben auf die wichtigste Einkommensquelle, nämlich den Bodenertrag zurückgriffen und in der Regel eine (Grund-)Vermögensteuer erhoben.

2.3. Die Zeit von 1848 - 1914

Auch nach der Errichtung des Bundesstaates nahm der Strukturwandel in der schweizerischen Volkswirtschaft seinen Fortgang. Die relative Bedeutung der Textilindustrie ging zurück. Hatte ihr Anteil an der Gesamtzahl der industriell Beschäftigten im Jahre 1850 noch 54.2% betragen, so sank dieser bis 1914 auf 26.3%.³⁾ Innerhalb der Textilindustrie kam es zu grossen strukturellen Umschichtungen. Die Baumwollindustrie - 1850 noch mit Abstand die bedeutendste Industrie - wurde bis zu Beginn des 20. Jahrhunderts von der Seidenindustrie, der Stickereiindustrie

1) Vgl. M. Weber: Die soziale Schweiz, in: Ein Jahrhundert schweizerischer Wirtschaftsentwicklung, a.a.O., S. 167 ff.

2) Vgl. F. Kneschaurek, a.a.O., S.139.

3) ebenda, S. 160 ff.

und dem Bekleidungsgewerbe überholt. Mit der fortschreitenden Mechanisierung verlor die Heimindustrie immer mehr an Bedeutung, verschwand aber erst im 20. Jahrhundert praktisch vollständig.

In diese Zeit fällt auch der Aufbau bzw. der Aufschwung vieler neuer Industriezweige. Zu erwähnen sind die Entstehung der chemischen Industrie, die zunehmende Bedeutung des Baugewerbes (Hoch- und Tiefbau) - viele öffentliche Infrastrukturaufgaben wie Schulbauten, Krankenhäuser, Bau von Strassen und Kanalisationen, Eisenbahnen etc. mussten nun in Angriff genommen werden - sowie die aufstrebende Konsumgüterindustrie (Bekleidungs-, Schuh- und Nahrungsmittelindustrie).

Zu einem wahren Eckpfeiler der schweizerischen Industrie entwickelte sich in der 2. Hälfte des 19. Jahrhunderts die Maschinen- und Apparateindustrie.¹⁾ In der Zeitspanne von 1850 bis 1910 erhöhte dieser Industriezweig seinen Anteil an der Gesamtzahl der industriellen Erwerbstätigen von 1.1% auf 8.6%.²⁾ Allerdings war damals die Maschinenindustrie noch wenig exportorientiert, da die rasch fortschreitende Mechanisierung zunächst in der Textilindustrie, später auch in anderen Produktionssektoren für die Maschinenindustrie genügend Absatzmöglichkeiten auf dem immer bedeutungsvoller werdenden Binnenmarkt bot. So führte denn die Eigenfabrikation von Dieselmotoren, Wasser-, Dampf- und Gasturbinen sowie Elektromotoren zu einer beträchtlichen Diversifikation des Produktionsprogrammes in der Maschinenindustrie.³⁾

Der oben skizzierte Strukturwandel manifestierte sich auch in der Produktionsstruktur. Die Zahl der Fabriken, aber auch die Fabrikgrösse nahm in der 2. Hälfte des 19. Jahrhunderts beträchtlich zu. Im Jahre 1910 arbeiteten bereits 46.8% aller in der Industrie Erwerbstätigen in Fabrikunternehmungen.⁴⁾ Die Ausdehnung

1) Ihre Anfänge gehen allerdings noch auf die 1. Hälfte des 19. Jahrhunderts zurück.

2) Vgl. F. Kneschaurek, a.a.O., S.161.

3) ebenda, S.161

4) Zum Vergleich: In der Heimindustrie arbeiteten im selben Jahr nur noch 8.6% aller in der Industrie Erwerbstätigen. Vgl. F. Kneschaurek, a.a.O., S.139.

des Fabrikwesens führte in jener Epoche nun doch zu einer gewissen Bevölkerungskonzentration, überwiegend in Klein- und Mittelstädten, Industrieagglomerationen grossen Ausmasses blieben weiterhin aus.¹⁾

Die Landwirtschaft stürzte noch vor der Jahrhundertwende in eine tiefe Strukturkrise. Ausländischer Konkurrenzdruck durch preisgünstigere Lebensmittel konnte mittels Schutzzöllen und Subventionen zwar gemildert werden, doch blieb die Agrarwirtschaft in der Folge stets krisenanfällig.

Im grossen und ganzen entwickelte sich die schweizerische Volkswirtschaft in der 2. Hälfte des 19. Jahrhunderts zu ihrer heutigen Struktur. Der enorme Wirtschaftsaufschwung, der die Schweiz zu einem der wohlhabendsten Länder werden liess, wurde mit der Gründung des Bundesstaates und der damit einhergehenden Vereinheitlichung des Wirtschaftsgebietes begünstigt. Dank der Gründung des Bundesstaates fielen die vielfältigen Binnenzölle, Weg- und Brückengelder weg, die alten städtischen Privilegien wurden nun vollständig beseitigt, und die eidgenössische Wirtschaftspolitik war ganz dem Liberalismus jener Zeit verpflichtet.

Der wirtschaftliche Aufstieg, das verstärkte Bevölkerungswachstum und die dezentralisierte Konzentration induzierten in der Folge eine verstärkte Staatstätigkeit (Wagnersches Gesetz!). Die staatliche Funktionsanhäufung im Bildungs-, Verkehrs-, Energie- und Gesundheitswesen, die im letzten Viertel des 19. Jahrhunderts voll einsetzte, manifestierte sich zuerst auf Gemeindeebene. Die Befolgung des Subsidiaritätsprinzips macht auch verständlich, weshalb regelmässig erhobene direkte Steuern in den grösseren Gemeinden vor deren Einführung auf Kantonsebene zu finden waren,²⁾ und zwar meistens in der Form einer kombinierten Kopf- und Ver-

1) Kleinewefers/Pfister sprechen von einer dezentralisierten Konzentration. Vgl. H. Kleinewefers/R. Pfister, a.a.O., S. 57 f.

2) Es ist daran zu erinnern, dass erst mit der Gründung des Bundesstaates von 1848 das Zollwesen an den Bund überging und deshalb bis zu jenem Zeitpunkt die Mehrzahl der Kantone auf direkte Steuern überhaupt verzichten konnte.

mögensteuer, gelegentlich auch in der Form einer kombinierten Erwerbseinkommen- und Vermögensteuer. In jedem Fall kam aber der Vermögensteuer die überragende Bedeutung zu.

Ähnlich lagen die steuerpolitischen Verhältnisse in den Kantonen. Schanz bemerkt in diesem Zusammenhang, dass es "... für die Schweizer geradezu eine Art Glaubenssatz (sei), in der direkten Steuer vom Vermögen auszugehen"¹⁾, und fährt fort: "... wenn auch der Schweizer die Vermögensteuer zum Ausgangspunkt nimmt, so ist doch zu bemerken, wie im Lauf der Entwicklung der Einkommensgedanke immer tiefer in dieselbe eindringt".²⁾ Diese von Schanz wohl zutreffend charakterisierte steuerpsychologische Konstellation führte in der 2. Hälfte des 19. Jahrhunderts zum sog. "Schweizer-System" der kombinierten Besteuerung von Vermögen mit begleitender Besteuerung des Erwerbseinkommens.

Dass in der Schweiz - im Gegensatz zum Ausland - das Ertragsteuersystem in den Kantonen seinen Siegeszug nicht antreten konnte - die wirtschaftlichen Verhältnisse hätten dies durchaus erlaubt -, führt Bickel einerseits auf die unterentwickelte Steuertechnik und anderseits auf den im internationalen Vergleich noch immer geringen Finanzbedarf der Kantone zurück.³⁾⁴⁾

Hinzuzufügen wäre allerdings noch, dass mit dem sukzessiven Ausbau der direkten Demokratie auf allen Staatsebenen jede Steuerreform ein höchst mühseliges Unterfangen war. Somit war es damals nicht möglich, ein modernes, den neuen wirtschaftlichen, kulturellen und sozialen Gegebenheiten angepasstes Steuersystem einzuführen.⁵⁾

1) G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S.53

2) ebenda, S.54

3) Vgl. W. Bickel: Die öffentlichen Finanzen, a.a.O., S.278.

4) Noch im Jahre 1866 soll die Steuerbelastung durch Bund und Kantone zusammen nur rund 2% des Volkseinkommens betragen haben. Ebenda, S.279

5) Als löbliche Ausnahme sei aber der Kanton Basel-Stadt erwähnt. Bereits 1840 - also 2 Jahre vor der Income Tax Sir Robert Peels! - ging dieser Kanton zur synthetischen Einkommensbesteuerung über.

3. Fiskalische Konsequenzen der staatspolitischen und wirtschaftlichen Entwicklung

3.1. Das Schulwesen

Bis Ende des 18. Jahrhunderts lag das Schulwesen sehr darnieder. Wohl gab es bis dahin einige Schulen, doch konzentrierten sich diese hauptsächlich in den Städten und waren nur den Kindern von wohlhabenden Bürgern zugänglich.

Im 17. und 18. Jahrhundert herrschte die Staatsauffassung vor, dass der Staat nur eine Organisation zum Schutze der äusseren Ruhe und Ordnung sei und Kulturaufgaben wie beispielsweise die Volksbildung nicht zum Kreis seiner unmittelbaren Pflichten gehöre. Falls das Schulwesen überhaupt eine öffentliche Förderung erfuhr, geschah dies bestenfalls durch die Gemeinden.

Die Helvetik erkannte, dass die Volksbildung eine wesentliche Grundlage des Volkswohls ist, und versuchte mit staatlichen Mitteln, das Schulwesen erstmals systematisch zu fördern. Allein auch auf diesem Gebiet blieb es mehr oder weniger bei der Zielformulierung, zu gross war der Widerstand in vielen Gemeinden, und in weiten Kreisen der Bevölkerung fehlte offensichtlich auch das notwendige Verständnis.¹⁾

Doch das Lebendigwerden der demokratischen Ideen, die einsetzende Industrialisierung und die Entwicklung des Handels waren in einigen Kantonen schon zu Beginn der 30er Jahre die entscheidenden Impulse für eine grundlegende Reorganisation und staatliche Förderung des Schulwesens.²⁾ Bis 1874 (Totalrevision der BV) blieb aber das Volksschulwesen - die BV von 1848 erlaubte dem Bund nur die Errichtung solcher Lehranstalten, die die finan-

1) "Die Bauern hatten mehr Vergnügen an einem Joch fetter Ochsen als an gut erzogenen Kindern." G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S.297

2) Zu diesen Kantonen zählten insbesondere Luzern, Zürich, Thurgau, Aargau, Basel-Stadt, Basel-Land, Bern, Waadt und Genf. Vgl. J. Reichesberg: Schulen (Volksschulen), in: Handwörterbuch der schweizerischen Volkswirtschaft, Bd. III, Bern 1911, S.513.

ziellen Möglichkeiten der Kantone überschritten hätten - alleinige Sache der Kantone bzw. der Gemeinden. Deshalb waren die quantitativen und qualitativen Unterschiede im Schulwesen interkantonal, ja innerkantonal sehr beträchtlich.

Erst Art. 27 der revidierten BV von 1874 brachte wesentliche Fortschritte. Er bestimmte, dass die Kantone für genügenden Primarschulunterricht zu sorgen hätten, welcher ausschliesslich unter staatlicher Leitung stehen sollte. Finanzpolitisch entscheidend waren die weiteren Bestimmungen von Art. 27, die den Primarschulunterricht für obligatorisch und in den öffentlichen Schulen für unentgeltlich erklärten.

Das Schulwesen wurde in der Folge in seinen Grundzügen in allen Kantonen gleich geregelt. Die kantonalen Gesetzgeber liessen sich dabei - dies zeigte sich besonders deutlich bei der Ausgestaltung der zweckgebundenen Staatsbeiträge - in starkem Masse von Äquivalenzüberlegungen leiten. Diejenigen Schultypen mit ausschliesslichem oder doch überwiegend örtlichem Charakter überliess man (weiterhin) den Gemeinden, es handelt sich hierbei um das Primarschul- und Sekundarschulwesen. Schultypen von regionaler bzw. kantonomer Bedeutung übernahmen die Kantone selbst, z.B. Mittelschulen. In den meisten Kantonen wies der Gesetzgeber das Volksschulwesen (Primar- und Sekundarschule) der Einwohnergemeinde zu, in einigen Kantonen mit traditionell pluralistischen Gemeindeordnungen schuf man spezielle Schulgemeinden - z.B. im Kt. Zürich - als unabhängige Körperschaften mit eigenem Finanzapparat.¹⁾

Um eine gewisse gemeindliche Minimalversorgung mit Schulleistungen zu garantieren, stellten die Kantone sehr bald weitgehende qualitative Vorschriften (obligatorische Schulfächer, Lehrziele) und quantitative Normen (z.B. Anzahl Unterrichtsstunden, Minimalbesoldung für Lehrer) auf.

1) Es handelt sich um die sechs Kantone Zürich, Nidwalden, Glarus, Appenzell-Innerrhoden, St. Gallen und Thurgau. Vgl. J. Meylan u.a., Schweizer Gemeinden ..., a.a.O., S.26.

Diese gewiss notwendigen staatlichen Vorschriften liessen sich aber nur durchsetzen bei genügender finanzieller Ausstattung der Gemeinden. Jedoch zeigte sich schon sehr bald, dass das Volksschulwesen die Finanzkraft vieler Gemeinden überstieg, und die Finanzierung des Volksschulwesens nach der gruppenmässigen Äquivalenz im lokalen Sinne¹⁾ konnte schon im letzten Jahrhundert nicht in Reinheit praktiziert werden. Bereits in den 70er Jahren des 19. Jahrhunderts hatte das Subventionswesen im Schulbereich eine grosse Bedeutung erlangt. Trotzdem versuchte man von Anfang an, an der Finanzierung nach dem Äquivalenzprinzip im lokalen Sinne möglichst festzuhalten, was sich dahingehend manifestierte, dass die Subventionierung - relativ gesehen - im Sekundarschulwesen in allen Kantonen wesentlich höher ausfiel als im Primarschulwesen. Aber selbst in der Aufgabenerfüllung im Primarschulwesen erwiesen sich die Gemeinden teilweise überfordert; zweckgebundene Staatsbeiträge auf der untersten Volksschulstufe wurden immer wichtiger.

Staatsbeiträge gewährten die Kantone überwiegend für die Lehrerbesoldungen; viele Kantone leisteten auch Investitionsbeiträge für Schulhausbauten bzw. Umbauten. Interessant ist in diesem Zusammenhang die Tatsache, dass mancherorts die Staatsbeiträge schon damals je nach Finanzkraft der Gemeinden abgestuft waren (z.B. im Kanton Zürich), so dass neben der Lenkungsfunction auch die Ausgleichsfunktion solcher Beiträge trat.²⁾

Schanz hat für das Jahr 1886 die Ausgaben von Kantonen und Gemeinden für das Schulwesen zusammengestellt:

-
- 1) Zu den verschiedenen Äquivalenzbegriffen vgl. H. Haller: Die Steuern. Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben, 2. Auflage, Tübingen 1971, S. 13 ff.
2) Vgl. in diesem Zusammenhang G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S. 305 ff.

Tabelle 4: Schulausgaben 1886

	<u>der Kantone</u>	<u>Gemeinden</u>	<u>Zusammen</u>
Primarschulen	4'854'821 = 27.8%	12'613'126 = 72.2%	17'467'947
Sekundarschulen	1'577'644 = 49.2%	2'233'197 = 50.8%	3'810'841
Mittelschulen	2'882'835 = 80.7%	424'086 = 19.3%	3'306'921
Hochschulen	1'666'754 = 100%	-	1'666'754
Verwaltung	215'271	-	215'271
	<u>11'197'325 = 42.3%</u>	<u>15'270'409 = 57.7%</u>	<u>26'467'734</u>

Quelle: G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S. 299

Zwanzig Jahre später, im Jahre 1906, präsentierte sich das Bild wie folgt:

Tabelle 5: Schulausgaben¹⁾ 1906 (in Mio. Fr.)

	<u>Kantone</u>	<u>Gemeinden</u>	<u>Zusammen</u>
Primarschulen	16.7 = 39.4%	25.7 = 60.6%	42.4
Sekundarschulen	2.9 = 42.6%	3.9 = 57.4%	6.8
Mittelschulen	4.9 = 89.1%	0.6 = 10.9%	5.5
Hochschulen	4.3 = 100%	-	4.3
	<u>28.8 = 48.8%</u>	<u>30.2 = 51.2%</u>	<u>59.0</u>

1) Die Ausgaben von Staat und Gemeinden für Bauten von Hochschul-instituten, Mittel- und Berufsschulen im Betrag von 1.4 Mio.Fr. sind in diesen Zahlen nicht enthalten.

Quelle: J. Reichesberg: Schulen ..., a.a.O., S.515

Stellten schon vor 1874 die Schulausgaben eine der grössten Gemeindebelastrungen dar - zumindest in den "fortschrittlichen" Kantonen -, so akzentuierte sich diese finanzpolitische Situation durch das Primarschulobligatorium einerseits und die Unentgeltlichkeit der öffentlichen Schulen anderseits beträchtlich.¹⁾

1) Vgl. Art. 27, BV.

Schulgelder, bis anhin durchaus die Regel, fielen weg, und die sog. Heiratstaxen, deren Ertrag meistens in die Schulfonds flossen, wurden in der BV von 1874 als verfassungswidrig erklärt. Die Gemeinden mussten in der Folge die Schulausgaben mit den Steuereinnahmen der Einwohnergemeinde finanzieren. Insbesondere dort, wo spezielle Schulgemeinden geschaffen wurden, erhob man besondere kommunale Schulsteuern.

Im Gegensatz zu heute war daneben für die Steuerbelastung der Vermögensstand der Schulgüter (Schulfonds) von entscheidender Bedeutung.¹⁾ Die meisten Kantone versuchten deshalb mit gesetzlichen Vorschriften die Vermögensbildung des Schulgutes zu fördern. Sehr rigoros waren z.B. die staatlichen Vorschriften bezüglich der Aeuftung und der Verwendung der Schulfonds im Kanton Freiburg:²⁾ Alle Gemeinden bzw. Schulkreise wurden gesetzlich verpflichtet, einen Schulfonds von mindestens Fr. 14'000.- zu bilden und dessen Ertrag nur für die Lehrerbesoldungen zu verwenden. Weiter mussten die Gemeinden unter allen Umständen versuchen, den Schulfonds durch Verkauf von Holz und/oder Grundstücken, Abtretung von Titeln, Verwendung von verfügbaren Kapitalien, Steuern etc. über den gesetzlichen Mindestbestand hinaus zu alimentieren.³⁾ "Die Kapitalien des Schulfonds dürfen weder der Gemeinde geliehen, noch mit ihren eigenen Kapitalien vermenget werden, die Zinsen werden zum Kapital geschlagen, bis das gesetzliche Minimum erreicht ist."⁴⁾⁵⁾

Diese vom Staat erzwungene Vermögensbildung erhöhte natürlich den kommunalen Finanzbedarf und damit die gemeindliche Steuerbelastung noch zusätzlich, zumindest galt diese Aussage für diejenige

1) Wie bereits dargelegt, vermochten in vielen Kantonen die Bürgergemeinden ihr Vermögen zu "retten", und im allgemeinen war die Vermögenslage der Einwohnergemeinden dementsprechend schlecht.

2) Gesetz vom 28. Wintermonat 1874 und 17. Mai 1884

3) Vgl. G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S. 325 f.

4) ebenda, S. 326

5) Das Ziel - Fr. 14'000.- Fondsbestand je Gemeinde - war bereits im Jahre 1885 erreicht: Betrug die Schulfonds 1859 erst rund 1.4 Mio. Fr., so stieg das Fondsvermögen bis ins Jahr 1885 auf über 4.2 Mio. Fr. an. Vgl. G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S. 326, Anm. 1.

Generation, welche die Fondsbildung zu finanzieren hatte.¹⁾

Zusammenfassung: Der Ausbau des Schulwesens in der 2. Hälfte des 19. Jahrhunderts war einer der wichtigsten Bestimmungsgründe für die rapid steigende kommunale Steuerbelastung. Der Steuerdruck wurde in den Gemeinden derjenigen Kantone, die versuchten, das Schulwesen weitgehend über Vermögenserträge aus Schulfonds zu finanzieren, noch zusätzlich verstärkt. Es zeigte sich aber bald, dass die Gemeinden im Durchschnitt nicht imstande waren, auch nur das Primarschulwesen allein aus eigenen Mitteln zu finanzieren; Staatsbeiträge im Schulwesen waren im ganzen 19. Jahrhundert - verstärkt natürlich in der 2. Hälfte des 19. Jahrhunderts - die Regel.

3.2. Das Armenwesen (Sozialfürsorge)

Die Schweiz entwickelte sich erst in diesem Jahrhundert zu einem eigentlichen Sozial- und Wohlfahrtsstaat. Noch Ende des 19. Jahrhunderts gab es fast keine soziale Sicherheit.²⁾ Damit ist evident, dass das Öffentliche Armenwesen früher eine wesentlich grössere Bedeutung hatte und die relative finanzielle Belastung für die öffentlichen Haushalte grösser war als heute.

Obwohl es in den Städten - vor allem in Zürich und Bern - schon bei ihrem Eintritt in die Eidgenossenschaft eine für damalige Verhältnisse gut ausgebaute Armenpflege gab,³⁾ ist das Armenwesen

-
- 1) Das Primat in der Finanzpolitik des 19. Jh. kam der konservativen, überaus vorsichtigen Finanzgebarung zu, welche Schulden nicht nur tunlichst zu vermeiden hatte, sondern wenn immer möglich Vermögen bilden sollte, eine Finanzpolitik, die sich von der privaten Haushaltspolitik in keiner Weise unterschied. Dass dabei irgendwelche "inter-generation-equity"-Überlegungen keine Berücksichtigung fanden, versteht sich von selbst.
 - 2) In den 80er Jahren des vergangenen Jahrhunderts wurde wenigstens die obligatorische Unfallversicherung eingeführt. Nebst dem eidgenössischen Fabrikgesetz von 1877 war dies die einzige sozialpolitische Massnahme, um die materielle Not der Arbeiterschaft zu lindern. Entscheidend ausgebaut wurde das soziale Sicherungssystem erst seit 1950.
 - 3) Von einer systematischen Fürsorge für die Armen von Staates wegen kann allerdings noch keine Rede sein. Die Hauptlast trug

doch erst seit dem 16. Jahrhundert allmählich eine öffentlich anerkannte Aufgabe geworden.¹⁾²⁾ Entscheidend für die Regelung des öffentlichen Armenwesens in den einzelnen Ständen war der Tagsatzungsbeschluss vom 30.9.1551, der beinhaltete, dass jeder Ort, auch die drei Bünde und Wallis, alle Vogteien, jeder Flecken und jede Kirchhöre (Kirchgemeinde) seine Armen selbst zu erhalten habe. Die Unterstützungspflicht habe - so führte der Beschluss weiter aus - sich nach dem Vermögen eines jeden Ortes zu richten. Damit entschied sich die alte Eidgenossenschaft für das sog. Bürgerprinzip,³⁾ ein Prinzip, das im Armenwesen in fast allen Kantonen bis in die jüngste Vergangenheit Anwendung gefunden hat.

Anfänglich blieben aber auch dort, wo das Armenwesen als öffentliche Aufgabe anerkannt wurde, primär die Blutsverwandten unterstützungspflichtig. Die Gemeinden beteiligten sich - wenn überhaupt - nur subsidiär an den Armenlasten. Je mehr jedoch die verwandtschaftliche Unterstützungspflicht eingeengt wurde,⁴⁾ desto bedeutender wurde das Armenwesen für die Gemeinden.

So begegnen uns schon im 16. und 17. Jahrhundert vereinzelt kommunale Armensteuern.⁵⁾ Z.B. bestimmte eine Bettelordnung der Obrigkeit von Bern aus dem Jahre 1664 für die Landgemeinden, "... dass die Gemeinden für die Armenpflege von jedem im Verhältnis

die Kirche. Vgl.: Das Zürcherische Armenwesen, bearbeitet von der Direktion des Armenwesens, Wädenswil 1907.

- 1) Vgl. H. Anderegg: Armenwesen: a) Geschichte des Armenwesens, in: HW der schweizerischen Volkswirtschaft, a.a.O., Bd. I, S. 299 ff.
- 2) Im Mittelalter bedeuteten Armut und Bettelei Tugenden, falls sie als gottgegeben hingenommen wurden. Erst unter dem Einfluss der Reformation trat ein Wandel des altkirchlichen Misericordia-Denkens ein und eine Neubewertung der äusserlich in Erscheinung tretenden Armut als soziales und daher administrativ zu bewältigendes Phänomen.
- 3) Heute ist in der Schweiz die staatliche Fürsorge grundsätzlich nach dem Territorialprinzip geregelt.
- 4) Noch Ende des 19. Jahrhunderts kannten allerdings erst die Halbkantone Basel-Stadt und Appenzell-Innerrhoden keine rechtliche Unterstützungspflicht der Verwandten mehr.
- 5) Vgl. H. Anderegg: Armenwesen ..., a.a.O.

zu seinem Vermögen einen Beitrag, der in Naturalien wöchentlich oder im Herbst geleistet werden konnte, fordern durften ..."¹⁾

Im Kanton Appenzell-Ausser rhoden erliess der Landammann und Rat im Jahre 1676 die Verordnung, dass die Gemeinden mit obrigkeitlicher Bewilligung eine Armensteuer erheben dürfen.²⁾ Im Kanton Zürich wurde zwar erst im Jahre 1836 eine gesetzliche Gemeindesteuer zur Bestreitung der Armenausgaben in Aussicht genommen, aber seit 1558 konnte man in der Stadt das sog. "Säckligeld". Es handelte sich hierbei um eine sonntägliche Sammlung von Armenalmosen in der Kirche, welche aufgrund des moralischen Druckes schon einen steuerähnlichen Charakter aufwies.³⁾ Auch in den Landgemeinden wurden - allerdings mehr als 100 Jahre später (ab 1682) an den Sonntagen oder zumindest an den kirchlichen Feiertagen sog. Liebessteuern erhoben, deren Ertrag ebenfalls dem Armenwesen zukam. Aehnliche Regelungen kannte man auch in Basel, wo eine Verordnung aus dem Jahre 1590 bestimmte, dass in den Landgemeinden zugunsten der Armen sonntägliche Sammlungen durchzuführen seien.

Bis zu Beginn des 19. Jahrhunderts war jedoch die Unterstützungspflicht der Blutsverwandten noch sehr weitgehend, auch dort, wo eine öffentliche Fürsorge anerkannt wurde.⁴⁾ An die Stelle der Verwandtschaft trat aber immer mehr die Gemeinde. Schanz⁵⁾ führt diese Entwicklung nicht nur darauf zurück, dass im Laufe der Zeit das Zusammengehörigkeitsgefühl unter fernen Verwandten zurückging, sondern auch auf Praktikabilitätsüberlegungen: Die Beiträge, die die Verwandten zugunsten ihrer armen Familienmitglieder zu entrichten hatten, die sog. "Verwandtschaftssteuer",⁶⁾

1) H. Anderegg: Armenwesen ..., a.a.O., S.302

2) ebenda, S. 303

3) Das zürcherische Armenwesen, a.a.O., S. 9 f.

4) Im Kanton Nidwalden lastete die Armenpflege bis 1811 ausschliesslich auf den Blutsverwandten. Vgl. G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S. 332 f.

5) Vgl. G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S. 334.

6) Das Luzerner Gesetz vom 21. November 1889 beispielsweise bestimmte, dass die gesamten, von einer Person an alle Verwandten zu leistenden Beiträge in keinem Fall 10% des reinen Vermögens und 3% des steuerpflichtigen persönlichen Erwerbs überschreiten dürfen. Vgl. G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S. 334.

brachten i.d.R. wenig ein, da meistens die unterstützungspflichtigen Leute armen Familien entstammten - vermögende Verwandte waren eher die Ausnahme.

Auch nach Gründung des Bundesstaates von 1848 bzw. der Totalrevision der BV von 1874 verblieb das Armenwesen Lomäne der Kantone. Hatte aber schon die BV von 1848 grundsätzlich die freie Niederlassung von Schweizerbürgern innerhalb der Landesgrenzen gewährleistet, so klärte die BV von 1874 diesen Grundsatz noch deutlicher: Die Niederlassung kann nur noch unter ganz bestimmten Vorbehalten verweigert werden.¹⁾

Mit Ausnahme der Kantone Appenzell-Ausserrhoden, Solothurn, Aargau, Tessin und Genf besaßen bis zur Jahrhundertwende alle Kantone eigentliche kantonale Armengesetze.

Im Detail sehr unterschiedlich, in den Grundzügen doch recht einheitlich, kann das öffentliche Armenwesen bis zum 1. Weltkrieg wie folgt charakterisiert werden: Die öffentliche Armenpflege blieb weiterhin nach dem Bürgerprinzip organisiert;²⁾ das Armenwesen war grundsätzlich Sache der Gemeinden.

Beide Prinzipien entsprachen aber immer weniger den Anforderungen der Zeit. Das Bürgerprinzip stellte nämlich nur dann keine besonderen Probleme, wenn die Bürger in ihrem Heimatort Wohnsitz hatten. Wegen der Industrialisierung und der verbesserten Verkehrsverhältnisse nahm aber die geographische Mobilität der Bevölkerung stark zu. Eamen im Jahre 1850 auf 1.53 Mio. ortsanwesende Bürger 0.86 Mio. Niedergelassene und Aufenthalter, so waren es im Jahre 1888 auf 1.32 Mio. ortsanwesende Bürger bereits 1.61 Mio. Niedergelassene und Aufenthalter. Bereits in den 80er Jahren waren die Niedergelassenen im Durchschnitt in der Ueberzahl.³⁾

1) Vgl. Art. 45 BV, insbesondere Ziffer 3 und 4.

2) Nur gerade die Kantone Bern, Neuchâtel und mit gewissen Einschränkungen auch Appenzell-Innerrhoden wechselten zum sog. Wohnsitzprinzip.

3) Vgl. G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S.335.

Die Verwaltung des Armenwesens wurde somit aufwendig und kompliziert; die Beiziehung der auswärts wohnenden Bürger zur Armensteuer immer schwieriger. So entwickelte sich im letzten Viertel des 19. Jahrhunderts ein fragwürdiges "Dualsystem": Während für die Unterstützung der Armen mehr oder weniger strikte am Bürgerprinzip festgehalten wurde, ging man auf der Finanzierungsseite zum Territorialprinzip über. Diese aus finanzwissenschaftlicher Sicht bedenkliche "Entkoppelung" von Leistung (Unterstützung) und Gegenleistung (Steuern) wurde zwar durch die sukzessive Erleichterung der Bürgerrechtserwerbung etwas erleichtert, änderte aber am unbefriedigenden Zustand der Organisation des Armenwesens doch wenig.

Einige Kantone versuchten deshalb, das Territorialprinzip im Armenwesen einzuführen, blieben aber in den Volksabstimmungen erfolglos. Gegen das Territorialprinzip wendete man stets ein, "... dass es die Armen in die reicheren und bevölkerten Orte ziehe, weil hier die Almosen reichlicher fliessen, dass es die freie Niederlassung hindere, indem jede Gemeinde die Armen wieder abzuschieben suche, ja dass auf diese Weise geradezu Nationalbettler gross gezogen würden".¹⁾ Gewiss waren die Leistungen im Armenwesen von Kanton zu Kanton bzw. von Gemeinde zu Gemeinde höchst unterschiedlich, man hätte aber - wie es im Kanton Neuenburg bestimmt war - den Wohnsitz einem Zuziehenden verweigern können, falls er bereits unterstützt wurde und zugleich arbeitsunfähig war. Die Argumente gegen das Territorialprinzip standen also schon damals auf schwachen Füßen.

Auch die Maxime, dass das Armenwesen eine kommunale Angelegenheit sei, musste immer mehr relativiert werden. Wie im Schulwesen zeigten sich auch im Armenwesen die Grenzen der kommunalen Leistungsfähigkeit sehr bald. Einzelne Kantone beteiligten sich schon sehr früh am öffentlichen Armenwesen, indem sie die Errichtung von kommunalen Armenfonds vorschrieben und diese oft auch subventionierten.²⁾ Generell lässt sich sagen, dass die kommu-

1) G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S.336

2) Vgl. Das Zürcherische Armenwesen, a.a.O., S. 4 ff.

nen Armenfonds im 19. Jahrhundert eine wichtige Finanzierungsquelle für das Armenwesen bedeuteten. Schanz¹⁾ erwähnt folgende Abgaben, welche den gemeindlichen Armenfonds ganz oder teilweise zugewiesen wurden:²⁾ Heiratstaxen (seit 1874 allerdings verfassungsmässig verboten), Bürgereinkaufsgelder und Niederlassungstaxen, Bussen, gewisse Konsumsteuern (Vergnügungsabgaben) wie z.B. Abgaben für Tanzveranstaltungen, Konzerte, Bälle etc., Erbschaftsteuern, Handänderungsteuern, Wirtschaftsabgaben und Hundesteuern, um nur die wichtigsten dieser reichhaltigen Palette zu nennen. Die Fondserträge reichten aber vielerorts nicht aus, um sämtliche Armenausgaben bestreiten zu können. In vielen Kantonen musste im Laufe des 19. Jahrhunderts den Gemeinden die Erhebung von (zum Teil sehr hohen!) kommunalen Armensteuern zugestanden werden, und zwar den Gemeinden der Kantone Zürich, Luzern, Obwalden, Nidwalden, Glarus, Solothurn, Basel-Land, Schaffhausen und Aargau.³⁾⁴⁾

Die subjektive Steuerpflicht beschränkte sich in den Kantonen Zürich, Luzern, Obwalden, Nidwalden, Glarus, Basel-Land und Aargau auf die in- und ausserhalb der Gemeinde im Kanton wohnenden Bürger. Dies hatte die Konsequenz, dass die ausserkantonale wohnhaften Bürger sich jeglicher Armensteuer entziehen konnten, falls sie in einem Kanton Wohnsitz hatten, in dem kantonsfremde Niedergelassene keine Armensteuer zu entrichten hatten (z.B. in den Kantonen Zürich, Nidwalden, Glarus, Aargau, Solothurn, Schaffhausen).

Steuerobjekte dieser kommunalen Armensteuern waren mutatis mutandis die gleichen wie bei der sog. Polizeisteuer⁵⁾, also in der Regel die Vermögen.

1) Vgl. G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S.336.

2) Eine ganz bedeutende Einnahmequelle waren auch noch im 19. Jahrhundert, vor allem aber in den vorangehenden Jahrhunderten, die freiwilligen Spenden und Legate. Vgl.: Das Zürcherische Armenwesen, a.a.O., S. 4 ff.

3) Vgl. J. Steiger, a.a.O., Bd. I, S.309 sowie 327 ff.

4) Im Kanton Thurgau wurde an Stelle einer speziellen Armensteuer die Kirchensteuer zur Finanzierung des Armenwesens verwendet.

5) Die Polizeisteuer war die ordentliche, nicht zweckgebundene direkte Steuer der Einwohnergemeinde.

Dass bei der Finanzierung des Armenwesens jedoch allmählich das Territorialprinzip Einzug hielt, manifestierte sich in den Vorschriften mancher Kantone, (so z.B. in Uri, Schwyz, Freiburg, Basel-Stadt, Appenzell-Ausserrhoden, Appenzell-Innerrhoden, St. Gallen, Graubünden, Tessin, Waadt, Wallis), wonach das Defizit der Armenkasse von der Einwohnergemeinde zu tragen sei. In all diesen Kantonen trugen somit - ein Defizit vorausgesetzt - nicht nur die Bürger anderer Gemeinden des Kantons die Armenlasten ihrer Wohngemeinden mit, sondern auch die ansässigen Kantonsfremden.

Nebst Fondserträgen, Armensteuern und freiwilligen Beiträgen spielten mit der Zeit auch im Armenwesen Kantonsbeiträge eine immer wichtigere Rolle, denn ohne diese hätte manche Gemeinde ihre gesetzliche Armenunterstützung nicht leisten können.

Ausserdem entwickelte sich allmählich eine gewisse Aufgabenteilung zwischen Kanton und Gemeinden. Der Staat übernahm diejenigen Aufgaben des Armenwesens, die die Gemeinden finanziell überfordert hätten, insbesondere die Anstalten für Gebrechliche, physisch und psychisch Kranke, Armenschulen, Zwangsarbeitshäuser, Erziehungsanstalten, Waisenhäuser etc. "Den Gemeinden wird es hierdurch möglich, gerade die am meisten belasteten Personen gegen mässige Kostgelder unterzubringen."¹⁾ Allerdings waren die Verhältnisse in dieser Beziehung von Kanton zu Kanton höchst unterschiedlich. Während gewisse Kantone das Armenwesen auch noch zu Beginn des 20. Jahrhunderts ganz den Gemeinden überliessen (z.B. Appenzell-Ausserrhoden), war das Armenwesen in anderen Kantonen fast schon vollständig zentralisiert, d.h. fast ausschliessliche Kantonsangelegenheit (z.B. in den Kantonen Genf und Appenzell-Innerrhoden). Zwischen diesen beiden "Extremen" bewegten sich die übrigen Kantone.

Leider existieren keine gesamtschweizerischen Statistiken über die gemeindliche Belastung mit Armenausgaben. Dass das Armenwesen für die Gemeinden mancher Kantone im 19. Jahrhundert eine

1) G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S.337

drückende Last geworden war, kann aber anhand einiger Zahlen aus dem Kanton Zürich dokumentiert werden.¹⁾ Schon im Jahre 1846 musste an nicht weniger als 5.13% aller Kantonsbürger Armenunterstützung gewährt werden (10'529 Personen); diese Zahl stieg bis zum Jahre 1848 sogar auf 5.99% (13'385 Personen).²⁾ Aber auch in der kommunalen Steuerpolitik zeigte sich die Bedeutung der Armenausgaben für die kommunalen Haushalte. Von den insgesamt 187 Gemeinden des Kantons Zürich erhoben im Jahre 1837 erst 23 Gemeinden gesetzliche Armensteuern, im Jahre 1842 40 Gemeinden und im Jahre 1886 bereits 162 Gemeinden.³⁾

Zusammenfassung: Das öffentliche Armenwesen entwickelte sich im 19. Jahrhundert zu einer der bedeutendsten Kommunalaufgaben. In vielen Kantonen öffneten die Gemeinden (freiwillig oder gesetzlich gezwungen, mit und ohne staatliche Zuschüsse) sog. Armenfonds, um die stetig steigenden Armenausgaben bestreiten zu können. Doch der Ertrag dieser Fonds reichte oft nicht aus; in einigen Kantonen ermächtigte der Staat die Gemeinden zur Erhebung von speziellen Armensteuern, in anderen Kantonen mussten die Fehlbeträge des Armengutes durch die Einwohnergemeinde gedeckt werden.

Trotzdem hatten die Kantone immer mehr das kommunale Armenwesen zu subventionieren und gewisse Armenaufgaben selbst zu übernehmen.

Im Verlaufe des 19. Jahrhunderts kristallisierten sich die Nachteile der Organisation des Armenwesens nach dem Bürgerprinzip immer klarer heraus. Dennoch zogen nur die Kantone Bern und Neuenburg - und mit gewissen Einschränkungen auch der Kanton Appenzell-Innerrhoden - die entsprechenden Konsequenzen und gingen zum Territorialprinzip über.

Auf der Finanzierungsseite wurde schon aus verwaltungstechnischen Gründen das Bürgerprinzip immer mehr durchlöchert. Diese unsystematische Verquickung von Bürger- und Territorialprinzip

1) Vgl.: Das Zürcherische Armenwesen, a.a.O., S. 24 ff.

2) Es muss allerdings berücksichtigt werden, dass die Jahre 1847 und 1848 zwei grosse Krisenjahre waren.

3) Vgl. G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S.340.

konnte zu dem absurden Ergebnis führen, dass gewisse Bürger überhaupt keine Armensteuern zu bezahlen hatten,¹⁾ im Verarmungsfall aber dennoch in den Genuss von Armenleistungen ihrer Heimatgemeinde kamen; andererseits gab es (unnötige) Härtefälle in all jenen Kantonen, in denen das Armenwesen von der Einwohnergemeinde finanziert bzw. das Defizit der Armenkasse von der Einwohnergemeinde übernommen wurde. Ein kantonsfremder Niedergelassener zahlte in diesem Fall so lange Steuern an das kommunale Armenwesen, wie er nicht verarmte. Geschah letzteres, so wurde er in seine Heimatgemeinde abgeschoben.

Schmid beurteilt das öffentliche Armenwesen zu Beginn des 20. Jahrhunderts wie folgt: "Die überblickende Betrachtung des Armenwesens in der Schweiz vermittelt uns durchaus nicht den befriedigenden Gesamteindruck, den man erwarten muss im Vergleich und in Anbetracht der hochentwickelten Volkswirtschaft und Volksbildung unseres Landes. Das Armenwesen ist am finanziellen Partikularismus willen eine leider zurückgebliebene Verwaltungstätigkeit..."²⁾ und fährt fort: "Im allgemeinen stehen aber leider der Armenverwaltung im weitesten Sinne weder die reichen Mittel, noch vor allem die nötigen Verwaltungskapazitäten zur Verfügung."³⁾

3.3. Das Strassenwesen

Bis zur 2. Hälfte des 18. Jahrhunderts befand sich das gesamte, rudimentäre Strassennetz in der Schweiz in einem desolaten Zustand.⁴⁾

Abgesehen von der im 13. Jahrhundert erbauten Gotthardstrasse dienten im wesentlichen nur noch die alten römischen Militärstrassen sowohl dem nationalen als auch dem internationalen Ver-

1) und zwar in denjenigen Kantonen, in denen ein Kantonsfremder steuerfrei ausging

2) C.A. Schmid: Armenwesen (gegenwärtige Organisation), a.a.O., S. 345

3) ebenda, S.346

4) Vgl. Ch. Bähler: Strassenbauwesen, in: Handwörterbuch der schweizerischen Volkswirtschaft, a.a.O., Bd. III, S. 780 ff.

kehr. Die Stände schenkten dem Strassenbau fast gar keine Beachtung; der Strassenbau bzw. Unterhalt oblag bis zu Beginn des 19. Jahrhunderts den privaten Interessenten (Anstössern) sowie dem Gemeindeverband. Und da bis zum Beginn der Industrialisierung die Schweiz einen autarken Agrarstaat bildete - der Handel beschränkte sich bekanntlich auf die (wenigen) Städte - bestand objektiv auch kein Bedürfnis, das Strassennetz zu verbessern.¹⁾ So kann es nicht erstaunen, dass zuerst die handeltreibenden Stadtstaaten Zürich, Basel, Bern und auch Solothurn im 17. und 18. Jahrhundert gewisse Anstrengungen im Strassenwesen unternahmen, anderseits z.B. in Graubünden - abgesehen von den alten römischen Strassen über die Alpenpässe - bis etwa 1780 keine einzige brauchbare Fahrstrasse bestand.

Mit dem Uebergang vom Agrarstaat zum arbeitsteiligen Industriestaat setzte notwendigerweise der allgemeine Ausbau des Strassennetzes ein. Gleichzeitig erweiterte sich der Kreis derjenigen, die die Strassenlasten zu tragen hatten, in dem Masse, wie die Anforderungen an das Verkehrswesen stiegen. Der Bau und Unterhalt von Strassen mit regionaler, kantonaler, nationaler und internationaler Bedeutung führte dazu, dass sich die Kantone und selbst der Bund²⁾ mehr und mehr dem Strassenwesen widmen mussten.

Im Laufe des 19. Jahrhunderts institutionalisierten alle Kantone ihre Obergewalt über das gesamte Strassenwesen³⁾ in ihrem Staatsgebiet. Sie normierten über Verfassungsartikel, Gesetze und Verordnungen das Strassenwesen, erliessen also rechtliche Vorschriften, die aufgrund der stürmischen Entwicklung des Strassenbaus im 19. Jahrhundert immer wieder modifiziert werden mussten.⁴⁾ Diese Strassengesetze klassifizierten die Strassen grund-

1) Ausserdem benutzte man in der vorindustriellen Zeit wenn immer möglich die zahlreich vorhandenen Wasserstrassen, insbesondere in den Innerschweizer Kantonen, aber auch im Aargau und Thurgau.

2) Vgl. Art. 38, BV 1848 bzw. Art. 30, 37, BV 1874.

3) Die kantonalen Gesetzesgebungen klassifizierten im 19. Jahrhundert die Strassen und normierten auch ihre technische Beschaffenheit. Vgl. G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S. 244 f.

4) Vgl. G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S. 244 ff.

sätzlich in Kantons- und Gemeindestrassen, stellten auch technische Normen auf (z.B. Strassenbreite für bestimmte Strassentypen) und regelten die Lastenverteilung im Strassenwesen zwischen Kanton und Gemeinden.

Obwohl im Detail sehr unterschiedlich, kristallisierten sich im letzten Jahrhundert doch zwei grundsätzlich verschiedene Prinzipien der Lastenverteilung im Strassenwesen heraus.

Die Mehrzahl der Kantone regelte die Finanzierung des Strassenbaus und -unterhaltes mehr nach verwaltungstechnischen Kriterien, indem sie vom Grundsatz ausgingen, dass Staatsstrassen Sache der Kantone, Lokalstrassen Sache der Gemeinden seien. Dieser - verwaltungstechnisch gesehen sehr einfache und transparente - Verteilungsmodus konnte allerdings nicht befriedigen, denn wichtige ökonomische Aspekte wurden bei dieser Regelung vernachlässigt. Ganz allgemein gilt ja, dass jede Gemeindestrasse, wenn auch in unterschiedlicher Intensität, auch dem überörtlichen Verkehr und gleichzeitig jede Kantonsstrasse auch dem lokalen Verkehr dient. Diesem überaus wichtigen Aspekt wurde natürlich dieses Lastenverteilungsprinzip in keiner Weise gerecht. Schanz bemerkt denn auch zu Recht, "... dass dieses System notwendig zu einer möglichst generellen Uebernahme aller Strassen durch den Staat führen muss, indem sonst stets eine begünstigte Gegend (d.h. diejenigen Gegenden, durch die Kantonsstrassen gelegt wurden, Anmerkung R.G.) einer nicht begünstigten gegenübersteht".¹⁾ Offensichtlich - und zu Recht - sah Schanz schon damals auch alloka-tive Ineffizienzen, denn er fährt wie folgt fort: "Die volle Zentralisation führt dann leicht zu übertriebenen Anforderungen seitens einzelner Gemeinden, ignoriert das Vorteilsprinzip und erweitert die Kluft zwischen Steuer und Verwendung."²⁾

Zu den Kantonen, die das oben beschriebene Lastenverteilungsprinzip anwandten, zählten u.a. Bern, Uri, Schwyz, Zug, Schaffhausen und St. Gallen.

1) G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S.247

2) ebenda

Wohl aus der - ökonomisch gesehen - richtigen Erkenntnis heraus, dass die finanzielle Beteiligung des Kantons umso grösser sein soll, je allgemeiner das Interesse an einer Strasse ist, kamen verschiedene Kantone zu wesentlich differenzierteren, verwaltungstechnisch gesehen jedoch auch komplizierteren Lösungen. Zu diesen Kantonen gehörten damals u.a. Zürich, Thurgau, Graubünden, Basel-land, Freiburg, Solothurn, Luzern, Nidwalden, Waadt und Tessin.

Dazu 2 Beispiele:

a) Gemäss Gesetz vom 2.12.1864 hatten die Gemeinden des Kantons Luzern, durch deren Gebiet Kantonsstrassen führten oder welche in der näheren Umgebung der Kantonsstrassen lagen, Beitragszahlungen zu leisten, welche mindestens der Hälfte der Baukosten entsprachen. Ebenso waren die beteiligten Gemeinden auch für den Unterhalt der Kantonsstrassen beitragspflichtig. Da andererseits jede Gemeindestrasse auch dem überlokalen Verkehr diene, übernahm der Staat bei der Erstellung der Gemeindestrassen gewisse Leistungen, nämlich die Projektierungsarbeiten, die Kunstbauten, die Marchsteine und die Besoldung der Bauleitung.¹⁾

b) Im Kanton Freiburg, wo das Gesetz vom 5.12.1863 die Kantonsstrassen in 3 Klassen einteilte,²⁾ war die Staatsbeteiligung am Bau und Unterhalt der Kantonsstrassen umso grösser, je allgemeiner das Interesse an diesen Strassen war. Für den Bau der Kantonsstrassen sah obiges Gesetz deshalb folgende Finanzierungsregelungen vor: Kantonsstrassen 1. Klasse: 9/10 Kanton, 1/10 die Gemeinden, auf deren Gebiet sie liegen; Kantonsstrassen 2. Klasse: 8/10 Kanton, 2/10 die beteiligten Gemeinden, und für die Kantonsstrassen 3. Klasse: 6/10 Kanton, 4/10 die Gemeinden. Ebenso detaillierte Regelungen enthielt das Gesetz bezüglich der Kostenverteilung für den Unterhalt von Kantonsstrassen.³⁾

Natürlich beinhalten alle Verteilungsschlüssel, welche Externalitäten abzugelten versuchen, eine gewisse Willkür, und es war -

1) Vgl. Ch. Bähler: Strassenbauwesen, a.a.O., S. 794 f.

2) Vgl. ebenda, S.797.

3) Vgl. G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S.275.

und ist auch heute noch - ein Ding der Unmöglichkeit, alle Spillovers zu quantifizieren. Aber allein schon die Tatsache, dass bereits im letzten Jahrhundert dieses Problem erkannt und zu lösen versucht wurde, ist erstaunlich.

Leider existieren weder für den Bau und Unterhalt der Kantonsstrassen noch für das kommunale Strassenwesen zuverlässige Zahlen für die Zeit vor dem 1. Weltkrieg.¹⁾ Aufgrund des raschen und grosszügigen Ausbaues des Strassennetzes im Verlauf des 19. Jahrhunderts²⁾ kann mit Gewissheit angenommen werden, dass das Strassenwesen die Gemeindehaushalte ganz erheblich belastete³⁾ und ein wichtiger Bestimmungsgrund für die im letzten Viertel des vergangenen Jahrhunderts rapide gestiegenen Gemeindesteuern bildete. Dies um so mehr, als das kommunale Strassenwesen im Laufe der Zeit den Einwohnergemeinden überbunden wurde, also demjenigen Gemeindetyp, dessen Vermögenslage oft schlecht war.

3.4. Sonstige Bereiche

Die drei ausführlich behandelten kommunalen Aufgaben waren im 19. Jahrhundert die fiskalpolitisch bedeutsamsten. Selbstverständlich bestanden daneben noch viele weitere Aufgaben (Wuhrbauten, Flusskorrekturen, allg. Verwaltung, Kataster- und Vermessungswesen etc.). Gewisse dieser Aufgaben mögen für einzelne Gemeinden von grosser finanzieller Bedeutung gewesen sein - z.B. Lawinenverbauungen in Berggebieten -, im Durchschnitt aller Gemeinden spielten diese Ausgaben eine untergeordnete Rolle.

-
- 1) Teilweise hängt dies auch damit zusammen, dass noch im 19. Jahrhundert vorab auf kommunaler Ebene mancherorts die Einwohner primär Naturalleistungen und nur subsidiär Geldzahlungen zu leisten hatten.
- 2) Vgl. Ch. Bähler: Strassenbauwesen, a.a.O., S. 803.
- 3) Nach Schanz betrug z.B. im Jahre 1886 der kommunale Gesamtaufwand im Kt. Zürich für das Strassenwesen rd. 1.18 Mio.Fr., was rd. 15% der gesamten Gemeindeausgaben entsprach. Vgl. G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S.280.

haushalt. Deshalb rechtfertigt sich ihre Vernachlässigung an dieser Stelle.

4. Charakteristika des schweizerischen Kommunalsteuersystems im 19. Jahrhundert

4.1. Allgemeines

Die spezifischen staatspolitischen und wirtschaftlichen Entwicklungen und die sich daraus ergebenden fiskalischen Konsequenzen führten im Laufe des 19. Jahrhunderts in der Schweiz zu Kommunalsteuersystemen, welche sich grundlegend von ausländischen Systemen unterschieden:¹⁾ Sie beruhten auch weiterhin fast ausschließlich auf der Vermögensbesteuerung (und evtl. einer Erwerb- bzw. Einkommensteuer).

Die Ursachen liegen einerseits in dem in vielen Kantonen sehr extensiv ausgelegten Gemeindeautonomieverständnis. Ebenso ist das Gemeindewesen seit jeher alleinige Angelegenheit der Kantone, so dass auch im kommunalen Steuerwesen nie ein Zentralisierungsprozess einsetzen konnte, der zu einer gesamtschweizerischen Steuerharmonisierung - formell oder gar materiell - geführt hätte.²⁾

Der Staatsaufbau von "unten nach oben" bzw. die prinzipielle Aufgabenverteilung zwischen Kanton und Gemeinden nach dem Subsidiaritätsprinzip führte andererseits dazu, dass im 19. Jahrhundert periodisch erhobene direkte Gemeindesteuern früher als direkte Staatsteuern eine reguläre Erscheinung wurden. "Die wirtschaftlichen und Kulturaufgaben drängten sich in der Gemeinde früher hervor; besonders die Fürsorge für die Armen war es zumeist,

1) In Deutschland beispielsweise verlagerte sich mit der Miquel-schen Steuerreform von 1893 das Schwergewicht der Gemeinde-einnahmen von der Einkommensteuer (Gemeindeeinkommensteuer oder Zuschläge zur Staatssteuer) zu den sog. Realsteuern. Vgl. hierzu H.-J. Ehlers: Die Gemeindebesteuerung in Deutschland, Diss. Zürich 1964, S. 21 ff.

2) abgesehen von der kurzen helvetischen Periode

welche den ersten Anlass zu Gemeindesteuern gab."¹⁾ Damit war der gemeindliche Anspruch auf eine weitgehende Finanz- und Steuer-autonomie auch historisch begründet.

Doch mit der kontinuierlichen Erweiterung des öffentlichen Aufgabenbereichs mussten auch die Kantone vermehrt zu allgemeinen direkten Steuern Zuflucht nehmen. Damit ergab sich zwangsläufig ein steuerliches Konkurrenzverhältnis zwischen Kanton und Gemeinde. Die neuen steuerpolitischen Verhältnisse zwangen in der Folge die Kantone, die gemeindliche Steuerautonomie - vor allem auch im eigenen Interesse - immer mehr zu begrenzen. So lassen sich denn in der Zeit vor dem 1. Weltkrieg folgende 2 Gruppen unterscheiden:²⁾

- a) Kantone, in denen jede Gemeinde, abgesehen von evtl. wenigen kantonalen Direktiven, im Steuerwesen völlig autonom ist, ihre Steuergesetze somit selbst schafft.

Hierzu zählen die Kantone Graubünden, Solothurn, Basel-Land, Appenzell-Innerrhoden und z.T. Genf.³⁾

- b) Alle andern Kantone besaßen ein besonderes, für alle Gemeinden verbindliches Gemeindesteuergesetz.

In diesen Gemeindesteuergesetzen wies der Gesetzgeber i.a. den Gemeinden die gleichen Steuerobjekte zu, wie sie auch der Kanton erfasste. Ebenso galten für Kanton und Gemeinden die gleichen Bemessungsgrundlagen. Die verschiedenen Autonomiegrade manifestierten sich jedoch im tariflichen Bereich: von weitgehender Gestaltungsfreiheit über das Verbot der Progression, die Begrenzung des Steuersatzes schliesslich zum Zuschlagsystem.

1) G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S.205

2) Vgl. R. Schwarzmann: Die kommunale Besteuerung der Aktiengesellschaften in der Schweiz, Diss. Basel 1919, S.16.

3) Obwohl in Genf - analog den Verhältnissen in den andern welt-schen Kantonen - der Gemeindeautonomie traditionellerweise nicht der gleiche Stellenwert beigemessen wurde wie in den deutschschweizerischen Kantonen, besaßen die Gemeinden Genf, Carouge und Lancy das Recht, besondere Gemeindesteuern zu erheben. Ansonsten herrschte im Kanton Genf eine grosse Zentralisation.

Bezüglich der Struktur der direkten Steuern lassen sich die kantonalen Steuersysteme, wie sie sich bis zum 1. Weltkrieg herausgebildet haben, in 4 Gruppen einteilen:¹⁾

1. Gruppe: allgemeine Einkommensteuer mit (ergänzender) Vermögensteuer: Basel-Stadt seit 1840, die ergänzende Vermögensteuer erst seit 1866, Basel-Land seit 1892, Solothurn seit 1895, Tessin seit 1907²⁾
2. Gruppe: Vermögensteuer mit ergänzender Erwerbsteuer,³⁾ wobei der steuerpolitische Grundsatz vorherrschend war, ein und dasselbe Steuerobjekt nur durch eine Steuer, entweder die Vermögen- oder Erwerbsteuer zu belasten. Hierzu zählten die Kantone Zürich, Uri, St. Gallen, Thurgau, Graubünden, Bern, Neuenburg, Appenzell-Ausser rhoden, Aargau, Schaffhausen, Waadt, Obwalden, Luzern, Zug.
3. Gruppe: Vermögensteuer mit einer die ergänzende Erwerbsteuer ersetzenden Steuerart, z.B. andere Personalabgabe (Kopfsteuer, Aktivbürgersteuer, Haushaltssteuer, Herdsteuer, etc.) und/oder Gewerbesteuer: Wallis, Freiburg, Genf, Schwyz, Glarus, Nidwalden.
4. Gruppe: Anstelle eines Subjektsteuersystems ein Objektsteuersystem. Hierzu gehört nur der Kanton Appenzell-Inner rhoden, der weder eine allgemeine subjektive Vermögensteuer noch eine Erwerbsteuer kannte, sondern nur die Grundsteuer.

Da sich aufgrund der gesetzlichen Vorschriften (Gemeindesteuer-gesetze) bezüglich subjektiver und objektiver Steuerpflicht die Kantons- und Gemeindesteuersysteme bis zum Ausbruch des 1. Weltkrieges weitgehend angenähert hatten,⁴⁾ zeigt die obige Gruppierung

1) Vgl. R. Schwarzmann, a.a.O., S.17.

2) In den Kriegsjahren 1915 und 1917 vollzogen auch die Kantone Uri bzw. Zürich den Systemwechsel.

3) Vgl. S. 86 ff.

4) abgesehen von den 5 Kantonen, in denen die Gemeinden (fast) vollständige Steuerautonomie genossen

rung, dass auch auf kommunaler Ebene die Vermögensteuer die gemeindliche Hauptsteuer bildete, wenn auch in den letzten Dezenien des 19. Jahrhunderts die Erwerb- bzw. die allgemeine Einkommensteuer immer mehr an Bedeutung gewann.

4.2. Die Vermögensteuer als kommunale Hauptsteuer

Alle schweizerischen (Einwohner-) Gemeinden besaßen im 19. Jahrhundert das Recht zur Vermögensbesteuerung.

Die Ausgestaltung dieser Steuer differierte allerdings von Kanton zu Kanton;¹⁾ trotzdem kristallisierten sich folgende Gemeinsamkeiten heraus:

- Mit Ausnahme der Kantone Wallis, Freiburg, Bern und (fakultativ) Basel-Land war in allen Kantonen der Schuldenabzug bei der kommunalen Vermögensteuer erlaubt, so dass es sich bei der Vermögensteuer tatsächlich um eine Subjektsteuer handelte.
- Bemessungsgrundlage war überall der Vermögensbestand, nirgends der Vermögensertrag.
- Die objektive Steuerpflicht umfasste i.a. sowohl das unbewegliche Vermögen (Immobilien) als auch das bewegliche Vermögen (ausgenommen Hausrat). Letzteres allerdings in höchst unterschiedlicher Art und Weise. In den Kantonen und Gemeinden mit ergänzender Erwerbsteuer unterlagen dieser "partiellen Einkommensteuer" nebst dem Arbeitsertrag auch Pensionen und Renten. In Kantonen und Gemeinden ohne Erwerbsteuer integrierte man oft diese Einkommenselemente in die allgemeine Vermögensteuer, d.h. man kapitalisierte diese Einkommensarten und behandelte sie steuerlich wie das bewegliche Vermögen.²⁾

1) Auf die vielen interessanten Unterschiede kann hier nicht näher eingegangen werden. Einen guten Ueberblick über die Vermögensteuer für natürliche Personen gibt P.H. Weiler, a.a.O.; über die Verhältnisse bei den jur. Personen vgl. R. Schwarzmann, a.a.O.

2) So z.B. im Kt. Wallis. Vgl. hierzu P.H. Weiler, a.a.O., S.79

- In der Mehrzahl der Kantone waren die kommunalen Vermögensteuertarife proportional.¹⁾

Beachtliche Unterschiede zeigten sich bei den kommunalen Vermögensteuersätzen. Steiger²⁾ publizierte für die Gemeindesteuern auf Vermögen folgende Zahlen (leider fehlt eine Jahresangabe, vermutlich handelt es sich um die Zeit kurz vor dem 1. Weltkrieg):

Tabelle 6: Kantonale und kommunale Vermögensteuersätze

1. Gruppe: Kantone mit stärkster steuerlicher Belastung

	<u>Staatssteuer</u>	<u>Gemeindesteuer</u>
St. Gallen	2.5 - 3.75 ‰	10 ‰
Appenzell-A.Rh.	2.5 ‰	8 ‰
Tessin	2 - 4 ‰	4 - 5 ‰
Zürich	2.125 - 4.75 ‰	7 - 10 ‰
Thurgau	2.25 ‰	6 - 7 ‰
Schwyz	2.5 ‰	5 - 6 ‰

2. Gruppe: Kantone mit ziemlich starker Belastung

Bern	2.5 - 3.75 ‰	3 - 5 ‰
Luzern	1.2 ‰	2 - 3 ‰
Obwalden	0.7 ‰	2 - 2.5 ‰
Nidwalden	?	3 - 5 ‰
Glarus	2.5 ‰	3 - 4 ‰
Zug	1.25 ‰	3 - 5 ‰
Appenzell I.Rh.	5 ‰	0.5 - 6 ‰
Aargau	0.5 ‰	2 - 4 ‰
Waadt	1 - 4.8 ‰	1 - 3 ‰
Neuenburg	2 ‰	2 - 3 ‰
Freiburg	2.3 ‰	0.5 - 5.3 ‰
Wallis	1.5 ‰	1 - 8 ‰

1) Ein generelles Verbot der Progression für alle Gemeindesteuern kannten aber nur die Kantone Zürich, Bern, Luzern, Uri, Zug, Basel-Land und Schaffhausen. Vgl. J. Steiger: Der Finanzhaushalt ..., a.a.O., Bd. I, S.308.

2) Vgl. J. Steiger: Der Finanzhaushalt der Schweiz, Bd. I, a.a.O., S. 309 f.

3. Gruppe: Kantone mit mässiger Belastung

	<u>Staatssteuer</u>	<u>Gemeindesteuer</u>
Uri	1 - 5 ‰	1 - 3 ‰
Basel-Land	1 ‰	1 - 3 ‰
Solothurn	0.5 - 1 ‰	0.5 - 1 ‰
Schaffhausen	1.75 ‰	1 - 4 ‰
Graubünden	2.4 ‰	0.2 - 4.5 ‰
Genf	0.5 - 3.75 ‰	Zuschläge

Quelle: J. Steiger: Der Finanzhaushalt der Schweiz, Bd. I, S.309 f.

Die obigen kommunalen Steuersätze geben lediglich den Durchschnitt wieder. Es gab zu jener Zeit z.B. im Kanton St. Gallen Gemeinden, bei denen die Staats- und Gemeindesteuer zusammen 40 ‰ ausmachten. Gewisse Kantone - zu ihnen gehörten Wallis, Glarus, Waadt, Neuenburg und Zürich - legten einen kommunalen Vermögensteuer-Höchstsatz fest, um die gemeindlichen Steuersätze nicht ins Uferlose steigen zu lassen.¹⁾

Es fragt sich nun, wieso die Vermögensteuer in der Mehrzahl der Kantone bis ins 20. Jahrhundert hinein eine derart dominierende Stellung einnehmen konnte. In allen umliegenden Ländern vollzog man im Zuge der wirtschaftlichen Entwicklung im Laufe des 18. und 19. Jahrhunderts den Uebergang zum Ertragsteuersystem - insbesondere perfektioniert in Frankreich.²⁾

Ein wichtiger Grund dürfte darin liegen, dass in der Schweiz die Gemeinden vorwiegend im Milizsystem verwaltet wurden und ein gut ausgebildetes Berufsbeamtentum auf der untersten Staatsebene weitgehend fehlte.³⁾ Angesichts der Kleinräumigkeit des Staats-

1) Vgl. R. Schwarzmann, a.a.O., S.42.

2) Vgl. W. Bickel: Die Ertragsteuern, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Ed. 2, Tübingen 1956, S. 403 ff.

3) Grossmann meint, dass in der Schweiz früher "... eine ausgesprochene Abneigung gegen das Berufsbeamtentum, dessen Anordnungen man sich in einem etwas übersteigerten Freiheitsdrang nicht fügen wollte ..." geherrscht habe. E. Grossmann: Die Vermögensteuer, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Bd. II, Tübingen 1956, S.526

gebietes und der (einwohnermässig) kleinen Gemeinden ist die Milizverwaltung durchaus verständlich.

In finanz- und steuerpolitischer Hinsicht machte sich aber das Fehlen eines professionellen Beamtentums negativ bemerkbar. Erhöhte sich infolge des gestiegenen kommunalen Aufgabenvolumens der gemeindliche Finanzbedarf, so griffen die Gemeinden, falls eben die sonstigen Gemeindefinnahmen nicht reichten, auf die altvertrauten und "bewährten" Besteuerungsformen zurück, Besteuerungsformen, die ausserdem leicht praktikabel waren und keinen grossen Verwaltungsaufwand erforderten.

Als weitere retardierende Elemente wären die im Zuge der Demokratisierung stets weiter ausgebauten Volksrechte zu nennen. Indem das Volk schlussendlich über jede Steuervorlage zu entscheiden hatte, war erfahrungsgemäss jede einschneidende Steuerreform ein schwieriges Unterfangen.

Da im 19. Jahrhundert in einigen Kantonen die Gemeinden zeitlich vor dem Staat zu periodischen direkten Steuern Zuflucht nehmen mussten, den Gemeindeverwaltungen aber oft der Sachverstand in Steuerangelegenheiten fehlte, ging man gerne den Weg des geringsten Widerstandes: Satzerhöhungen bei der bereits eingeführten Vermögensteuer. Dass hierbei weder sozial- noch wirtschafts- politische, sondern lediglich fiskalische Zielsetzungen verfolgt wurden, versteht sich von selbst.

Ein weiterer wichtiger Grund für das lange Beharrungsvermögen der vorwiegenden Vermögensbesteuerung dürfte aber auch der im Vergleich zum Ausland doch relativ geringe Finanzbedarf sämtlicher Staatsebenen gewesen sein. Da die Schweiz weder über einen kostspieligen Beamtenapparat noch über eine teure Berufarmee verfügte, fehlte lange Zeit der Zwang und die Motivation, nach neuen Steuerarten und -techniken Ausschau zu halten. Noch im Jahre 1913 betrug der gesamte Steuerertrag nur 6.5% des Volkseinkommens.¹⁾ Obwohl diese Quote im letzten Viertel des 19. Jahrhunderts beträchtlich zugenommen hatte, lag sie stets wesentlich

1) Vgl. W. Bickel: Die öffentlichen Finanzen, a.a.O., S. 285.

tiefer als in anderen europäischen Industriestaaten, wo sie in der gleichen Periode bereits bei 10% bis 12% und darüber lag.¹⁾

Solange die Steuerbelastung noch gering war, bzw. das steuerliche Konkurrenzverhältnis zwischen Kommunen und Staat noch tragbar erschien, waren obige "Systemmängel" noch hinzunehmen. Doch bereits im letzten Viertel des 19. Jahrhunderts zeigten sich sehr rasch die Grenzen der überwiegenden Vermögensbesteuerung: mit steigendem Finanzbedarf unterlag das Vermögen einer Belastung, welche die Steuerzahler geradezu zur Steuerdefraudation zwang, wollten sie einer echten Substanzbesteuerung entgehen. Und wohl nur mit der geringen Steuermoral ist erklärbar, dass die Kapitalbildung unter den damaligen steuerpolitischen Verhältnissen wenig litt.

Wohl gelang es den Kantonen in der 2. Hälfte des 19. Jahrhunderts, die Steurautonomie der Gemeinden immer mehr zu begrenzen und durch die Einführung der Erwerbsteuer auch der Aenderung in der Zusammensetzung des Volkseinkommens²⁾ (ungenügend!) Rechnung zu tragen. Doch das Schweizer-System der Vermögensbesteuerung mit ergänzender Erwerbsteuer konnte nur die "Vorstufe" zur allgemeinen Einkommensteuer mit ergänzender Vermögensteuer bilden.³⁾ Es sollte aber bis zum Jahre 1970 dauern, bis auch der letzte Kanton (Glarus) den Systemwechsel zur allgemeinen Einkommensteuer vornahm.

Die folgende Tabelle gibt einen Ueberblick über die Aufteilung der verschiedenen Steuerarten auf die drei Staatsebenen. Sie zeigt, dass auf Staats-, insbesondere aber auf kommunaler Ebene die Vermögen- und Erwerbsteuern die weitaus bedeutendsten Steuerarten waren. Leider gibt es für die Zeit vor der Jahrhundertwende keine gesamtschweizerischen Statistiken über die Aufteilung der Steuererträge zwischen der Erwerb- und Vermögensteuer. Da aber in den Gemeinden die Vermögensteuer noch mehr als in den Kantonen

1) Vgl. W. Bickel: Die öffentlichen Finanzen, a.a.O., S.285.

2) Zunahme der Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit, der Gewinne der Industrieunternehmungen, Rückgang der Bedeutung des Bodenertrages

3) Vgl. W. Bickel: Die Vermögenssteuern in der Schweiz, Public Finance, Vol. XV, 1960, S.247.

im Vordergrund stand - in der Stadt Zürich z.B. warf die Vermögensteuer im Jahre 1913 einen fast dreimal so hohen Ertrag ab wie die Erwerbsteuer, und letztere fehlte in den zürcherischen Landgemeinden vollständig¹⁾ -, dürften die vorliegenden Zahlen dennoch aufschlussreich sein und zeigen, wie stark das Vermögen besteuert wurde.

Tabelle 7: Steuereinnahmen von Bund, Kantonen und Gemeinden 1913 (in 1000 Fr.)

<u>Steuerarten</u>	<u>Bund</u>	<u>Kantone</u>	<u>Gemeinden</u>	<u>Total</u>
Einkommens- und Vermögensteuern	5'052	64'428	95'698	165'178
Vermögensverkehrsteuer	-	18'800	2'500	21'300
Verbrauchs- und Aufwandsteuern	84'099	2'100	770	86'969
Total	89'151	85'328	98'968	273'447

Quelle: Finanzen und Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden 1961/62, Statistische Quellenwerke der Schweiz, Heft 342, Bern 1963, S. 66 f.

4.3. Die Einkommen- bzw. Erwerbsteuer

Der Gedanke der globalen persönlichen Einkommensbesteuerung bzw. die Besteuerung gewisser Einkommenselemente (Erwerbsteuer) hatte sich - mit Ausnahme des Kantons Basel-Stadt - erst in der 2. Hälfte des 19. Jahrhunderts allmählich entwickelt. So erstaunt es wenig, dass zu Beginn unseres Jahrhunderts noch etliche Kantone (Wallis, Freiburg, Genf, Schwyz, Glarus, Nidwalden und Appenzell-I.Rh.) eine selbständige, gewisse oder alle Einkommens-Elemente erfassende Erwerb- bzw. Einkommensteuer nicht kannten.

1) Vgl. W. Bickel: Die Öffentlichen Finanzen, a.a.O., S. 284.

Als erster Kanton vollzog Basel-Stadt den Systemwechsel von der Vermögensbesteuerung zur allgemeinen synthetischen Einkommensbesteuerung bereits im Jahre 1840 - seit dem Jahre 1866 mit ergänzender Vermögensteuer. Es ist erstaunlich, dass es diesem Kanton längst vor der grossen preussischen Steuerreform¹⁾ gelang, ein zukunftsweisendes und bis heute modernes Steuersystem einzuführen. Weniger erstaunlich ist allerdings, dass es in der Schweiz mehr als ein halbes Jahrhundert dauerte, bis andere Kantone zum "Basler-System" wechselten. Es handelte sich um die Kantone Basel-Land (1892), Solothurn (1895) und vorübergehend Tessin.²⁾

Die grösste Gruppe bildeten diejenigen Kantone, welche nebst der Vermögensteuer als Hauptsteuer das Einkommen aus Arbeitsertrag mit einer ergänzenden Erwerbsteuer belegten.

Wenngleich die Ausgestaltung der Erwerbsteuer von Kanton zu Kanton differierte, so lassen sich doch folgende Gemeinsamkeiten feststellen:

- a) Die Kantone befolgten den steuerpolitischen Grundsatz, dass ein Steuerobjekt nur durch eine Steuer zu belegen sei: das Arbeitseinkommen inkl. Pensionen und Renten unterlagen der Erwerbsteuer, nicht so aber die Vermögenserträge, welche durch die Vermögensteuer bereits belastet waren.³⁾
- b) Die Erwerbsteuer hatte den Charakter einer Subjektsteuer: z.B. gewährten alle Kantone Existenzminimumfreibeträge.
- c) Die Erwerbsteuer wies in den meisten Kantonen⁴⁾ einen progressiven Tarif auf.

1) Näheres bezüglich der sog. Miquel'schen Steuerreform von 1893 vgl. z.B. H.-J. Ehlers: Die Gemeindebesteuerung in Deutschland, Diss. Zürich 1964, S. 21 ff.

2) In den Kriegsjahren 1915 und 1917 gesellten sich Uri und Zürich zu dieser Gruppe. Vgl. K. Keck: Die Entwicklung zur allgemeinen Einkommensteuer in der Schweiz, Diss. Bern 1967.

3) Steiger, a.a.O., Bd. I, S. 208 f. weist darauf hin, dass in diesen Kantonen die Meinung vorherrschte, die Belastung der Vermögenserträge im Rahmen der Einkommen- bzw. Erwerbsteuer käme einer steuerlichen Doppelbelastung des Vermögens gleich.

4) Berücksichtigt man die Tatsache, dass diese Freibeträge wenigstens eine indirekte Progression bewirkten, so war die Erwerbsteuer effektiv überall progressiv.

- d) Die Belastung des Arbeitseinkommens war im allgemeinen mit der Vermögensbelastung gekoppelt, d.h. die Steuersätze von Vermögen- und Erwerbsteuer standen in einem bestimmten Verhältnis zueinander, um eine "gerechte" Lastenverteilung zwischen den Vermögensbesitzern und den Einkommensbezüglern zu erreichen.
- e) Die Belastung des Vermögensertrages war oft wesentlich höher als die des Arbeitsertrages. Da es sich bei der (progressiven) Vermögensteuer um eine Vermögensbestandessteuer handelte, die Vermögen also unabhängig vom jeweiligen Ertrag besteuert wurden, stand in gewissen Kantonen die Höhe der Vermögensteuer in einem krassen Missverhältnis zur Höhe der Erwerbsteuer.

Die kommunalen Erwerbsteuern basierten im allgemeinen auf den gleichen Grundlagen wie die Staatssteuern, so dass das oben Gesagte auch auf der Stufe Gemeinde zutraf. Ein wichtiger Unterschied zwischen kantonaler und kommunaler Erwerbsteuer lag darin, dass in einigen Kantonen die Progression bei allen Kommunalsteuern, also auch bei der Erwerbsteuer verboten war.¹⁾

Wie schon erwähnt, rangierte die Erwerbsteuer aufkommensmässig in den Kantonen, ganz besonders aber in den Gemeinden, weit hinter der Vermögensteuer. Die relativ geringe Belastung der nicht fundierten Einkommenselemente ist u.E. auf folgende drei Faktoren zurückzuführen:

1. Das Lohnniveau war in der 2. Hälfte des 19. Jahrhunderts, als man allmählich die Erwerbsteuer einführte, noch ziemlich tief. Ausserdem war der Anteil der Lohnabhängigen am Volkseinkommen im Vergleich zu heute bescheiden. Immerhin zeigt aber die Verteilung des Netto-Sozialproduktes nach einer Untersuchung von U. Zwingli und E. Ducret²⁾ für das Jahr 1910, dass eine stärkere Belastung des Einkommens schon damals durchaus möglich gewesen wäre und

1) Vgl. Anmerkung 1, S. 82.

2) U. Zwingli und E. Ducret: Das Sozialprodukt als Wertmesser des langfristigen Wirtschaftswachstums, in: Ein Jahrhundert schweizerischer Wirtschaftsentwicklung, a.a.O., S. 328 ff.

die Dominanz der Vermögensteuer wahrscheinlich schon im letzten Viertel des 19. Jahrhunderts nicht mehr den wirtschaftlichen Verhältnissen entsprach. Nach dieser Untersuchung betrug nämlich der Anteil der Arbeitseinkommen der Unselbständigen am Nettosozialprodukt bereits 43,5%, der Anteil der Geschäftseinkommen der Selbständigen 24.3% und der Anteil der Kapitaleinkommen "nur" noch 29.8%.¹⁾

2. Die Erhebung einer Erwerbsteuer setzt bereits ein gewisses "know-how" in der Steuererhebungstechnik voraus. Doch in vielen Gemeinden dürfte damals der Sachverstand der Steuerverwaltung bzw. die auf Gemeindeebene meist in den Händen von ehrenamtlich tätigen Laien liegende Veranlagung der Steuern ungenügend gewesen sein, so dass die Einführung und Erhebung der Erwerbsteuer mancherorts grosse Schwierigkeiten bereitet haben dürfte.²⁾

Wenn also das potentiell vorhandene Steuersubstrat nur schlecht ausgenützt wurde - nicht nur aufgrund der im Vergleich zur Vermögensteuer zu tiefen Steuersätze, sondern auch wegen der schlechten Einschätzungen -, so war für die weitere Entwicklung der schweizerischen Gemeindesteuersysteme doch entscheidend, dass die Gemeinden von Anfang an an einer Steuerquelle partizipierten, welche in der Zukunft die weitaus grösste Bedeutung erlangen sollte, nämlich dem Einkommen. Natürlich ist nicht anzunehmen, dass die Kommunen damals die fiskalischen Zukunftschancen, die in der Einkommensbesteuerung lagen, voll erkannten; vielmehr dürften die fiskalischen Notwendigkeiten - die Vermögensbesteuerung liess sich ja nicht beliebig verstärken, wie die Erfahrung in den letzten Dezennien des 19. Jahrhunderts lehrte - die Gemeinden zur Besteuerung der Arbeits- und Erwerbseinkommen veranlasst haben.

1) Vgl. U. Zwingli und E. Ducret: Das Sozialprodukt als Wertmesser des langfristigen Wirtschaftswachstums, a.a.O., S.360.

2) Wie schon früher erwähnt, war bereits die Steuereinschätzung bei der "vertrauten" Vermögensteuer i.a. völlig ungenügend, was zu den bekannten Missständen führte. Vgl. hierzu W. Bikel: Die Vermögensteuer in der Schweiz, a.a.O., S. 248.

3. "Veraltete" Gerechtigkeitsvorstellungen trugen vermutlich ganz wesentlich dazu bei, dass die Erwerbsteuer nur als Ergänzungssteuer zur Vermögensteuer erhoben wurde. E. Grossmann schreibt hierzu: "Und endlich erhielt sich hier (in der Schweiz, Anm. R.G.) auch am längsten der Gedanke, dass der Kapitalbetrag des Vermögens, unabhängig von seinem Ertrag und unabhängig von der Höhe des daneben bezogenen Erwerbseinkommens, der einfachste und praktischste Massstab der steuerlichen Leistungsfähigkeit sei." Weiter begründet Grossmann die überragende Bedeutung der Vermögensteuer auf Kantons- und Gemeindeebene wie folgt: Es bestehe "... auf Grund des demokratischen Bedürfnisses nach Rechtsgleichheit ein Widerwille gegen irgendwelche Differenzierungen, wodurch der in anderen Ländern betretene Weg zur Entwicklung der Ertragsteuern versperrt war."²⁾

Grossmanns erste Begründung hatte gewiss bis tief ins 19. Jahrhundert hinein noch seine Richtigkeit. Dies zeigt sich z.B. im Finanzgesetz des Kantons Wallis vom 10.11.1903³⁾. Obwohl man auch dort aufgrund der neuen wirtschaftlichen Verhältnisse nicht mehr auf eine Besteuerung des Erwerbseinkommens verzichten konnte, hielt man an der Vermögensteuer als alleiniger Hauptsteuer fest, jedoch auf eine eigenartige Weise. Dieses Finanzgesetz nannte als direkte Staatssteuern a) eine Vermögensteuer, b) eine Einkommensteuer (es handelte sich tatsächlich um eine Erwerbsteuer, Anm. R.G.) und c) eine Gewerbesteuer. Die hier interessierende Erwerbsteuer betraf Renten, Pensionen, Gehälter, Honorare, Besoldungen und den Ertrag der ausserhalb des Kantons befindlichen Liegenschaften. Interessanterweise beschloss der Gesetzgeber, dass diese Einkommensarten zu kapitalisieren und in das Mobiliensteuerregister einzutragen seien. Für Renten und Erträge aus ausserkantonalen Liegenschaften galt der Kapitalisierungsfaktor 10, für die anderen Einkommenselemente der Faktor 7.⁴⁾ Diese kapita-

1) E. Grossmann: Die Vermögensteuer, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Tübingen 1956, Bd. II, S.526

2) ebenda

3) Vgl. P.H. Weiler, a.a.O., S. 79.

4) Der Faktor 7 galt nur bis Fr. 2000.-. Darüber hinaus ebenfalls der Faktor 10.

lisierten Einkommen wurden dann im Rahmen der "normalen" Vermögensteuer besteuert.

Ob Grossmanns zweite Begründung in der 2. Hälfte des 19. Jahrhunderts noch stichhaltig war, muss jedoch bezweifelt werden. So teilte z.B. der Kanton Bern in jener Epoche die Einkommen in folgende drei Klassen ein: Arbeit und Erwerb, Leibrenten und Pensionen, verzinsliche Kapitalien. Dabei wurden die Einkommen um so höher belastet, je fundierter sie waren. Für Arbeit und Erwerb galten die tiefsten Steuersätze, für Vermögenserträge die höchsten. Der Gesetzgeber liess sich offensichtlich von der Gerechtigkeitsvorstellung leiten, dass die steuerliche Leistungsfähigkeit um so grösser sei, je sicherer die Einkommensquelle fliesse. Aber auch in den andern Kantonen besteuerte man im allgemeinen die Erwerbseinkommen relativ tiefer als die Vermögen bzw. Vermögenserträge, sodass obige Gerechtigkeitsvorstellung in den meisten andern Kantonen ebenfalls eine wichtige Rolle bei der Steuergesetzgebung gespielt haben dürfte.

4.4. Die Kopfsteuer

Eine gewisse fiskalische Bedeutung - zumindest in den schwachen Gemeinden - hatten im 19. Jahrhundert auch die Kopfsteuern. Diese einfachste aller möglichen Ausgestaltungen einer Personalsteuer¹⁾ kannte man in den Gemeinden der Kantone Obwalden, Basel-Land, Nidwalden, Zug, Schaffhausen, Appenzell-IRh., Tessin, Glarus, Freiburg, Solothurn, Waadt und St. Gallen meist unter der Bezeichnung "Aktivbürgersteuer".²⁾

Begründet wurde diese Steuer mit politischen Argumenten: diese üblicherweise von allen volljährigen, männlichen Personen zu bezahlende Personalsteuer stelle das Korrelat zum Stimmrecht dar. Aber auch ökonomische Argumente führte man ins Feld: "Der Bürger

1) Vgl. F. Neumark: Ueberblick über die Personalsteuern, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Lieferung 18/19, Tübingen 1979, S. 317 ff.

2) Vgl. J. Steiger: Der Finanzhaushalt der Schweiz, a.a.O., Bd. I, S.309.

soll zu einer Mindestleistung an die Gemeindelasten verpflichtet werden, damit er in jedem Falle die ökonomischen Folgen seines Stimmrechtes zu spüren bekommt."¹⁾ Das Fühlbarkeitsargument, das als Kriterium einer Kommunalsteuer auch heute noch Bedeutung hat, war offensichtlich schon früher relevant.

Nebst oder anstelle einer Kopfsteuer fand eine weitere "primitive" Personalsteuer Verbreitung, nämlich die sog. "Haushaltungssteuer", und zwar in den Gemeinden der Kantone Zürich, Glarus, Zug, Solothurn, Basel-Land, Appenzell-IRh., St. Gallen, Graubünden, Thurgau, Tessin, Waadt und Wallis.²⁾

Die Motive für deren Einführung dürften die gleichen wie bei der "Aktivbürgersteuer" gewesen sein. Aber auch Äquivalenztheoretische Überlegungen haben wahrscheinlich eine gewisse Rolle gespielt. Damit jeder Haushalt im Sinne einer partiellen kostenmässigen Äquivalenz einen gewissen Beitrag an die sozialen Kosten des Wohnens leistete, musste eben eine Kommunalsteuer eingeführt werden, die alle Haushaltungen traf.

Nach Steiger bildeten im übrigen alle diese einfachen Personalsteuern "... ein gewisses Äquivalent gegenüber der in den meisten Kantonen im allgemeinen geringen Belastung des Erwerbs im Verhältnis zur Belastung des Vermögens."³⁾

4.5. Die steuerliche Erfassung der juristischen Personen, insbesondere der Aktiengesellschaften (AG)

Die enormen strukturellen Wandlungen, welche die schweizerische Volkswirtschaft im 19. Jahrhundert erfuhr, manifestierten sich auch in den neuen Unternehmungsformen: den Kapitalgesellschaften.

1) F. Flühmann: Die Gemeindefinanzen im Kt. Zürich, Diss. Zürich 1946, S.104

2) Vgl. J. Steiger: Der Finanzhaushalt der Schweiz, a.a.O., Bd. I, S.309.

3) ebenda, S. 204

Im 19. Jahrhundert gewann besonders die Aktiengesellschaft immer mehr an Bedeutung, und für Kanton und Gemeinden stellte sich bald das Problem der steuerlichen Behandlung dieser Unternehmensformen.

4.5.1. Die alleinige Besteuerung des Aktionärs

Bis in die 60er Jahre hinein liess sich der Steuergesetzgeber in der ganzen Schweiz von der (richtigen) wirtschaftlichen Betrachtungsweise leiten, dass "... Gesellschaft und Gesamtheit der Aktionäre ein und dasselbe Steuersubjekt bilde, soweit es die in deren Besitz befindlichen Aktien der Gesellschaft oder deren Dividenden betrifft, und dass eine gleichzeitige Besteuerung der Aktien und Dividenden resp. Anteilscheine und Rückvergütungen beim Aktionär und der Gesellschaft eine Doppelbesteuerung bilde und daher unstatthaft sei."¹⁾

Dieser steuerpolitische Grundsatz, der auch in der heutigen modernen Steuertheorie wieder anerkannt ist,²⁾ wurde jedoch sehr bald aufgegeben; die "klassische" Doppelbesteuerung hatte ihre Geburtsstunde.

Die Gründe für die Aufhebung der alleinigen Besteuerung des Aktionärs waren folgende:³⁾ Die Fiktierung der Aktien war im allgemeinen völlig ungenügend,⁴⁾ sodass schon aus Steuergerechtigkeitsgründen nach neuen Lösungen Ausschau gehalten werden musste. Zweitens entsprach der kommunale bzw. staatliche Wohnsitz des Aktionärs je länger je weniger dem Domizil der Aktiengesellschaft. Selbst bei guter Fiktierung hätte nicht unbedingt der Staat bzw. die Gemeinde, in deren Hoheitsgebiet die Gesellschaft sich befand, den Steuerertrag erhalten. Besonders in der Schweiz mit

1) J. Steiger: Der Finanzhaushalt der Schweiz, a.a.O., Bd. I, S. 228

2) Vgl. H. Haller: Die Steuern, 2. Aufl., Tübingen 1971, S. 169 ff.

3) Vgl. R. Schwarzmann, a.a.O., S.10.

4) Auf die teilweise skandalösen Steuereinschätzungen haben wir schon mehrfach hingewiesen.

ihren kleinräumigen politischen Strukturen war dieses Auseinanderklaffen häufig anzutreffen.¹⁾

Aufgrund dieser praktischen Schwierigkeiten mit der alleinigen Aktionärsbesteuerung rückten die Kantone in der 2. Hälfte des 19. Jahrhunderts von dieser Besteuerungsform ab, als letzter Kanton der Kanton Glarus im Jahre 1903.

4.5.2. Die alleinige Besteuerung der Aktiengesellschaft

Als erster Kanton versuchte Bern (1856), das Problem der Besteuerung der juristischen Personen in den Griff zu bekommen. Um eine etwaige Doppelbesteuerung zu vermeiden und um der Domizilgemeinde der Unternehmung das Steueraufkommen nicht vorzuenthalten, ersetzte der Steuergesetzgeber einfach das Steuersubjekt "Aktionär" durch das Steuersubjekt "Aktiengesellschaft". Dem Beispiel Bern folgten bald die Kantone Graubünden, Thurgau, Schwyz, Nidwalden, Schaffhausen, Neuenburg, Zug, Solothurn, Appenzell-IRh. und Freiburg.

Am konsequentesten praktizierten die Kantone Graubünden und Thurgau dieses System der Besteuerung von Kapitalgesellschaften, indem sie nicht nur die innerkantonalen Aktionäre innerkantonomer Gesellschaften als nicht abgabepflichtig erklärten, sondern auch die Aktionäre ausserkantonomer Aktiengesellschaften. In den andern Kantonen hatte die Steuerfreiheit für den Aktionär nur innerkantonal Geltung.

Die steuerliche Ausgestaltung lösten alle oben erwähnten Kantone auf die denkbar einfachste Weise: In den Steuergesetzen wurden

1) Auf die Unzweckmässigkeit dieser Methode hatte bereits Schanz hingewiesen: "Dieser Steuermodus verhilft also nicht jedem Kanton zu seinem Recht, und noch weniger ist der bezügliche Grundsatz für die Gemeindesteuer brauchbar; die Gemeinde, welche durch die Aktiengesellschaft unter Umständen schwer belastet ist, gesteigerte Schul-, Armen- und Wegelasten hat, würde selbst nichts erhalten, wenn die Aktionäre in einer anderen Gemeinde leben." G. Schanz, a.a.O., Bd. I, S.92

die juristischen Personen gleich behandelt wie die natürlichen Personen, unterlagen also im allgemeinen auch einer progressiven Einkommens- und Vermögensteuer. Der Aktionär versteuerte aber weder seine Dividenden im Rahmen der Einkommen- bzw. Erwerbsteuer noch seinen Aktienbesitz im Rahmen der Vermögensteuer.

4.5.3. Partielle und totale Doppelbelastungsmethoden

a) Steueraufteilung zwischen Aktiengesellschaft und Aktionär

Eine weitere Methode, um die volle Doppelbesteuerung - in wirtschaftlicher Betrachtungsweise - zu vermeiden, ist die Steueraufteilung. Als erster Kanton führte Zürich (1870) dieses System ein. Es folgten die Kantone Waadt, Luzern, Appenzell-Ausserrhoden, Glarus, Wallis und in gewisser Hinsicht auch Genf. Im "Genfer Steuersystem" versteuerte die Aktiengesellschaft als solche ihre Liegenschaft, der Aktionär seine Aktie als Mobiliarvermögen. Die Doppelbesteuerung lag darin, dass der Wert der Liegenschaft, der ja auch im Aktienwert enthalten war, doppelt besteuert wurde.¹⁾ In den Kantonen Appenzell-Ausserrhoden und Zürich beispielsweise versteuerten die Gesellschaften lediglich den Reservefonds, die Aktionäre hingegen ihre Aktien zum Kurswert. Somit erfolgte eine Doppelbelastung der Reserven. In letzterem Kanton versteuerte die Aktiengesellschaft auch den eine Rendite von 5% (bezogen auf das Aktienkapital) übersteigenden Ertrag.

b) unbeschränkte Besteuerung des Aktionärs und der Aktiengesellschaft

Bereits im Jahre 1870 führte der Kanton Obwalden die volle Doppelbesteuerung ein, indem die Aktiengesellschaft und der Aktionär unabhängig voneinander der Einkommens- und Vermögensteuernpflicht unterworfen wurden. Insbesondere von juristischer Seite, die in der Aktiengesellschaft und dem Aktionär zwei verschiedene

1) Der Ertrag wurde nicht besteuert.

Personen sah und sieht, wurde dieses System favorisiert¹⁾ und fand Nachahmung in Basel-Land (1901) und Uri (1915²⁾), vorübergehend auch in St. Gallen (1874 - 1903) und Appenzell-Ausser-rhoden.

c) Die "klassische" Doppelbesteuerungsmethode

"Den Ausgangspunkt der Spezialsteuer (gemeint ist die Ertrag- und Kapitalsteuer juristischer Personen, Anm. R.G.) bildet die für die Aktiengesellschaft da und dort eigens geschaffene Patentsteuer. Sie fand zunächst ihre Begründung in der privilegierten Existenz und ihrer wirtschaftlichen Auswirkung (Basel-Stadt (1879), Waadt (1877), Aargau (1885)), ähnlich wie seinerzeit in Preussen die Sondergewerbesteuer."³⁾

Diese Besteuerungsmethode, die sich schlussendlich im 20. Jahrhundert gesamtschweizerisch durchgesetzt hat unter der Bezeichnung "Ertrag- und Kapitalsteuer juristischer Personen", führte als erster Kanton Basel-Stadt ein (1889). Es folgten die Kantone St. Gallen (1903), Tessin (1907), Aargau (1910) und Zürich im Zuge der grossen Steuerreform von 1917. Der Kanton Zürich, der 1917 mutatis mutandis das gleiche Steuersystem einführte wie Basel-Stadt, sah dabei folgende Regelungen vor: Der Aktionär unterliegt mit seiner Dividende bzw. seinem Aktienbesitz der allgemeinen Einkommen- bzw. Vermögensteuer. Die juristische Person versteuert im Rahmen der Kapitalsteuer das einbezahlte Aktienkapital sowie die Reserven nach festem proportionalem Steuersatz (1%), und mit der progressiv ausgestatteten Ertragsteuer den Reinertrag.

Wirtschaftlich betrachtet handelte es sich bei den Methoden b) und c) um die gleichen Systeme. Mit der Einführung einer Spezialsteuer für die Aktiengesellschaften (Methode c) ergaben sich indessen z.B. wegen der unterschiedlichen Tarife für juristische Personen und den übrigen Gesellschaften, die im Rahmen der

1) R. Schwarzmänn weist darauf hin, dass auch die interkantonale bundesgerichtliche Praxis bei dieser Entwicklung einen wesentlichen Einfluss hatte. Vgl. R. Schwarzmänn, a.a.O., S.12.

2) von 1886 bis 1915 nur Besteuerung der Aktiengesellschaft

3) R. Schwarzmänn, a.a.O., S.15

Einkommen- bzw. Vermögensteuer erfasst wurden, unterschiedliche steuerliche Belastungen. Bei der Methode b) fielen solche Unterschiede weg.

4.5.4. Die kommunale Besteuerung juristischer Personen

Nach dem allgemeinen Abrücken der Kantone von der alleinigen Besteuerung der Aktionäre haben sich - wie oben gezeigt - verschiedene Systeme der Besteuerung von Kapitalgesellschaften herausgebildet. Wie folgende Uebersicht zeigt, lehnten sich in der Mehrzahl der Kantone die Gemeinden an das kantonale vorgegebene Körperschaftsbesteuerungssystem an, bzw. wurden sie durch die Gemeindesteuergesetze hierzu verpflichtet.

Tabelle 8: Die Steuersubjekte (AG und Aktionär) im kantonal-kommunalen Steuersystem¹⁾

1. Gleiches Steuersystem in Kanton und Gemeinden

- a) Besteuerung von AG und Aktionär: Wallis, Waadt, Appenzell-Ausser rhoden, Genf, Obwalden, Basel-Land, Uri, Tessin, Zürich, Basel-Stadt, St. Gallen
- b) dito, aber mit teilweiser Steuerrückerstattung an den Aktionär: Glarus
- c) alleinige Besteuerung der AG: Thurgau, Graubünden, Freiburg, Neuenburg, Schaffhausen, Schwyz, Nidwalden, Appenzell-Innerrhoden.

2. Unterschiedliche Steuersysteme in Kanton und Gemeinden

- a) beschränkte Besteuerung der AG, volle Besteuerung des Aktionärs durch den Kanton, volle Besteuerung beider Steuersubjekte durch die Gemeinde: Luzern
- b) Besteuerung nur der AG durch den Kanton, volle Besteuerung der AG und des Aktionärs durch die Gemeinde: Bern, Zug, Aargau, Solothurn.

1) Vgl. R. Schwarzmann, a.a.O., S.45.

Obige Übersicht zeigt, dass auch auf Gemeindeebene zu Beginn des 20. Jahrhunderts in keinem Kanton auf die Besteuerung der Aktiengesellschaft verzichtet wurde und dies aus verständlichen Gründen. Um die Sozialkosten der Produktion der örtlichen Betriebe abgelten zu können, hatten sie in relativ kurzer Zeit von der alleinigen Aktionärsbesteuerung auf ein System der Besteuerung der juristischen Person umgestellt.¹⁾

4.6. Die weiteren Gemeindesteuern

Wenn bis anhin die Rede von Gemeindesteuern war, so bezog sich das Gesagte jeweils auf die Einwohnergemeinde.

Wie bereits dargelegt, haben aber die Kantone ihre Gemeindecinteilungen nach der Helvetik sehr verschieden vorgenommen. Während z.B. der Kanton Genf nur die Einwohnergemeinde kennt, haben andere Kantone, z.B. der Kanton Thurgau, fast für jede Verwaltungsaufgabe eine Spezialgemeinde geschaffen.

Die Entwicklung in der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts führte jedoch dazu, dass die Einwohnergemeinde die wichtigste Gemeindeart geworden ist, weil die meisten Kommunalaufgaben in ihren Kompetenzbereich fielen. So kann man 2 Klassen bilden: a) die Einwohnergemeinde und b) die Spezialgemeinden, welche nur für eng begrenzte Aufgaben zuständig sind. Hierzu zählen die Bürger-, Orts-, Schul-, Armen- und Kirchgemeinden.

Als Öffentlich-rechtliche Institutionen haben nebst den Einwohnergemeinden auch die oben erwähnten Spezialgemeinden im allgemeinen das Steuererhebungsrecht zugesprochen erhalten, wenn auch nicht überall im gleichen Umfang wie die Einwohnergemeinde.

Aus diesem Grund²⁾ gab es mancherorts neben den direkten Steuern

1) Ob für diese Äquivalenztheoretischen Begründungen die Art und Weise der Besteuerung der Gesellschaften den "richtigen" Massstab darstellten, soll hier nicht weiter diskutiert werden.

2) Aus der Übersicht über die Aufgabenverteilung zwischen den verschiedenen Gemeindearten - vgl. S. 45 - geht hervor, dass

der Einwohnergemeinde - meist Polizeisteuern genannt - noch folgende besonderen Kommunalsteuern:¹⁾

- a) Schulsteuern: Zürich, Obwalden, Nidwalden, Glarus, Appenzell-Innerrhoden, St. Gallen, Aargau, Thurgau, Uri
- b) Armensteuern: Zürich, Luzern, Uri, Obwalden, Nidwalden, Glarus, Zug, Solothurn, Basel-Land, Schaffhausen, Appenzell-Innerrhoden, St. Gallen, Aargau, Thurgau
- c) Kirchensteuern: Zürich, Bern, Luzern, Uri, Obwalden, Nidwalden, Glarus, Solothurn, Schaffhausen, Appenzell-Innerrhoden, St. Gallen, Aargau, Thurgau, Zug, Appenzell-Auserrhoden, Graubünden, Basel-Land

Die steuerliche Ausgestaltung dieser Spezialsteuern (Steuergegenstand, Bemessungsgrundlage) entsprach mutatis mutandis derjenigen der Polizeisteuer.²⁾

4.7. Zusammenfassung und Ausblick

Die pro-Kopf-Steuerbelastung stieg in der 2. Hälfte des 19. Jahrhunderts rapid an. Im Kanton Zürich beispielsweise betrug diese Quote noch im Jahre 1880 nur Fr. 19.51, stieg aber bis ins Jahr 1910 auf Fr. 35.92.³⁾ Der aufgrund der wirtschaftlichen und sozialen Verhältnisse stetig gestiegene Finanzbedarf, welcher zu einer immer stärkeren Belastung des Vermögens führte - die Ver-

offensichtlich nicht nur dann kommunale Spezialsteuern erhoben wurden, wenn eine entsprechende Spezialgemeinde vorhanden war. So kannte man im Kt. Obwalden die Kirchgemeinde nicht, trotzdem blieb die Kirchensteuer nicht unbekannt. Im Kanton Aargau andererseits oblag das Schulwesen der Einwohnergemeinde, die hierfür eine spezielle Schulsteuer erhob. Ähnlich waren die Verhältnisse in Obwalden und Nidwalden.

1) Vgl. P.H. Weiler, a.a.O., S. 67 ff., und J. Steiger: Der Finanzhaushalt der Schweiz, a.a.O., Bd. I, S. 309.

2) Vgl. P.H. Weiler, a.a.O., S. 67 ff.

3) Vgl. F. Flühmann, a.a.O., S. 110.

mögensteuer blieb ja für lange Zeit die kommunale Hauptsteuer -, zeigte schon in den letzten Dezennien des 19. Jahrhunderts die Grenzen der unzeitgemässen Kommunalsteuersysteme auf. Doch erst mit dem Uebergang des Kantons Zürich (1917) zur synthetischen Einkommensteuer mit ergänzender Vermögensteuer wurde gesamtschweizerisch auf Kantons- und Gemeindeebene die Entwicklung zu einem modernen Steuersystem eingeleitet, dies obwohl dieses System im Kanton Basel-Stadt bereits 1840 eingeführt worden war.

Wenn die Schweizer Gemeinden auch heute noch über eine im internationalen Vergleich äusserst günstige Steuerausstattung verfügen, so ist dies historisch begründet. Seit Kommunalsteuern in der Schweiz existieren, haben die Gemeinden stets Zugriff auf die ertragreichen direkten Steuern. In der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts war es vor allem die Vermögensteuer - vielerorts in Verbindung mit einer Personalsteuer -, in der zweiten Hälfte kam allmählich die Erwerbsteuer hinzu. Auch beim späteren Systemwechsel der Kantone vom "Schweizer-System" zur allgemeinen Einkommensbesteuerung gelang es den Gemeinden sämtlicher Kantone, ihr Recht zu wahren und auf Einkommen und Vermögen steuerlich Zugriff zu nehmen.

2. Kapitel: DIE GEMEINDEBESTEUERUNG IM 20. JAHRHUNDERT

I. Die Entwicklung bis heute

Die ausführliche Beschreibung der finanz- und steuerpolitischen Verhältnisse in den Gemeinden im 19. Jahrhundert war notwendig, weil die heutigen Gemeindeorganisationen, die vertikale Aufgabenverteilung zwischen Kanton und Gemeinden, aber auch die Tatsache, dass auf Gemeindeebene die Steuern vom Einkommen und Vermögen die weitaus wichtigsten Kommunalsteuern sind, Resultat der Entwicklung im 19. Jahrhundert sind.

1. Die allgemeine Entwicklung

Die kommunalen Gebietskörperschaften sind bis auf den heutigen Tag äusserst vielfältig geblieben. Auch heute noch kennen die meisten Kantone neben der Einwohnergemeinde eine oder mehrere Spezialgemeinden. Immerhin ist in allen Kantonen die Einwohnergemeinde die weitaus wichtigste Gemeindeart - grundsätzlich fallen alle (neuen) kommunalen Aufgaben, die nicht explizit zum Wirkungskreis einer Spezialgemeinde gehören, der Einwohnergemeinde zu-, und mancherorts ist es gelungen, der "Gemeindezersplitterung" Einhalt zu gebieten.¹⁾ Ueber den innerkantonalen Gemeindepluralismus, wie er sich heute präsentiert, gibt Tabelle 9 Auskunft.

In den Kantonen Genf, Waadt und Neuenburg nehmen die Einwohnergemeinden alle Gemeindeaufgaben wahr. (Im Kanton Waadt sieht die kantonale Gesetzgebung zwar noch einen weiteren Gemeindetyp vor.)

1) So verbietet z.B. im Kanton Zürich das heute noch gültige Gesetz über das Gemeindewesen vom 6.6.1926 die Errichtung neuer Zivilgemeinden.

Tabelle 9: Die Gemeindearten in den schweizerischen Kantonen

Kanton	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
Aargau	x	x		x		x		
Appenzell AR	x			x		x		x
Appenzell IR	x	x		x	x	x		x
Basel-Land	x			x		x		
Basel-Stadt	x			x		x		
Bern	x	x	x	x		x		x
Freiburg	x			x		x		
Genf	x							
Glarus	x		x	x	x	x	x	
Graubünden	x	x	x	x		x		
Luzern	x			x		x		x
Neuenburg	x							
Nidwalden	x				x	x	x	x
Obwalden	x	x		x		x		x
St. Gallen	x	x		x	x	x		x
Schaffhausen	x			x		x		
Schwyz	x		x			x		
Solothurn	x			x		x		
Tessin	x	x		x		x		x
Thurgau	x		x	x	x	x		
Uri	x			x		x		x
Waadt	x	x						
Wallis	x	x		x		x		x
Zug	x			x		x		x
Zürich	x	x			x	x		

Legende: (1) Politische Gemeinden
 (2) Fraktionen der politischen Gemeinde
 (3) = Andere politische Gemeinschaften
 (4) = Bürgergemeinden
 (5) = Schulgemeinden
 (6) = Kirchgemeinden
 (7) = Armengemeinden
 (8) = Uebrige öffentlich-rechtliche Körperschaften

Quelle: J. Meylan et al.: Schweizer Gemeinden ..., a.a.O., S.74

Allerdings sind in den anderen Kantonen gewisse Gemeindetypen nur fakultativ; meistens die Kirchgemeinden, die Fraktionen der politischen Gemeinden, in den Kantonen Zürich und Nidwalden auch die Schulgemeinden.¹⁾

Auch an der vertikalen Aufgabenverteilung haben sich - abgesehen vom Bereich der sozialen Wohlfahrt - keine grundsätzlichen Änderungen ergeben: Ortspolizei, das Volksschulwesen, Strassenbau und Hochbau sowie z.T. die Fürsorge gehören auch heute noch zu den wesentlichen Kommunalaufgaben. Letztere hat allerdings auf Gemeindeebene aufgrund der kantonalen und bundesstaatlichen Regelungen im Bereich der sozialen Wohlfahrt stark an Bedeutung eingebüsst. Viele neue kommunale Aufgaben sind aber im Verlauf des 20. Jahrhunderts hinzugekommen. Allerdings ist heute die Aufgabentrennung zwischen Kanton und Gemeinden nicht mehr so strikte wie im 19. Jahrhundert, im Gegenteil, man stellt heute eine grosse sachliche Übereinstimmung zwischen den Kantonen und Gemeinden beim Vergleich der Aufgaben fest. Häufig werden Aufgaben im Verbund unter der Aufsicht der Kantone gelöst.²⁾

Zu den wichtigsten heutigen Gemeindeaufgaben zählen:³⁾

- a) Eigene Organisation (Einrichtung der Behörden, Gemeindeverwaltung, Gemeindepersonal)
- b) Verwaltung des Gemeindevermögens
- c) Kommunales Öffentliches Finanzwesen (Steuerwesen und Finanzgebaren)
- d) Verleihung des Gemeindebürgerrechts
- e) Schulwesen (Primar- und Sekundarunterricht)
- f) Fürsorgewesen (Armenpflege, Sozialversicherungen)
- g) Tätigkeit der Ortspolizei
 - Öffentliche Ruhe und Ordnung
 - Nutzung an öffentlichem Gut und Verkehrspolizei
 - Öffentliches Gesundheitswesen

1) Vgl. J. Meylan et al.: Schweizer Gemeinden ..., a.a.O., S.74.

2) Vgl. H. Kleinewefers / R. Pfister: Die schweizerische Volkswirtschaft, a.a.O., S. 545 f.

3) Vgl. J. Meylan et al.: Schweizer Gemeinden ..., a.a.O., S.27.

- Gewerbepolizei
 - Niederlassung und Aufenthalt (Einwohnerkontrolle)
 - Feuerpolizei
 - Zivilschutz
 - Baupolizei
- h) Ortsplanung
- i) Öffentliche Arbeiten (namentlich Strassen- und Wegebau)
- j) Technische Einrichtungen (Wasserversorgung, Gewässerklärung, Kehrlichtbeseitigung) und industrielle Betriebe (Energieversorgung)
- k) Lokale Öffentliche Verkehrsmittel (in den grossen Städten)
- l) Kulturelle und sportliche Veranstaltungen

Dieser grosse kommunale Wirkungskreis, der natürlich von Kanton zu Kanton sehr unterschiedlich ist, bedingt eine entsprechend ausgebaute kommunale Finanzausstattung, da man aus staatspolitischen Gründen die Ausgaben seit jeher aus eigenen Steuerquellen finanzieren will. Wie sich der Anteil des kommunalen Steueraufkommens am Gesamtsteueraufkommen seit 1900 bis in die jüngste Vergangenheit entwickelt hat, zeigt Tabelle 10.

Die ersten drei Kolonnen dieser Tabelle zeigen, dass seit den 30er Jahren der Gemeindeanteil am Gesamtsteueraufkommen markant unter die 30-Prozent-Grenze gesunken ist und erst in den letzten Jahren wieder der 30-Prozent-Marke zustrebt. Dieser relative Rückgang des Gemeindeanteils ist sicherlich mit der Entwicklung auf Bundesebene in Zusammenhang zu bringen. Die enorm gestiegenen Militärausgaben - eine fast ausschliessliche Bundessache - aber auch die Entwicklung vom "Nachtwächter-" zum Wohlfahrtsstaat brachte dem Bund neue Aufgaben. Als Beispiel sei hier die Einführung der AHV/IV im Jahre 1948 erwähnt, welche die Gemeinden in hohem Masse von der Armen- bzw. Altersfürsorge finanziell entlastete. Ganz allgemein kam es im Bereich der sozialen Wohlfahrt im 20. Jahrhundert zu einer Neugestaltung des passiven vertikalen Finanzausgleichs. Keller begründet dieses Phänomen wie folgt: "Mit dem Wandel vom Rechts- zum Wohlfahrtsstaat sind nicht nur die Ansprüche an die staatliche Sicherung von Existenz und Einkommen schlechthin gestiegen, sondern es ist darüber hinaus auch die Forderung nach gleichmässiger Deckung aller sozialen Bedürf-

Tabelle 10: Steuereinnahmen des Bundes, der Kantone und der Gemeinden seit 1900
Anteile in Prozent

Jahr	Gesamte Steuern				Steuern vom Einkommen und Vermögen ¹⁾				Belastung des Verbrauchs ²⁾			
	Bd.	Kt.	Gem.	Total in 1000 Fr.	Bd.	Kt.	Gem.	Total in 1000 Fr.	Bd.	Kt.	Gem.	Total in 1000 Fr.
1900	34.7	33.4	31.9	147'302	4.1	43.8	52.1	98'559	97.7	1.2	1.1	48'743
1910	35.2	30.6	34.2	240'067	7.7	39.5	57.8	157'150	97.3	2.0	0.7	82'937
1920	26.2	32.6	41.2	245'318	6.4	36.5	57.1	189'078	94.6	3.8	1.6	56'240
1930	38.2	29.0	32.8	728'585	28.7	30.7	40.6	626'172	91.7	6.0	2.3	102'413
1935	38.4	29.8	31.8	756'963	7.7	40.6	51.7	524'086	91.5	6.9	1.6	232'877
1940	50.1	24.9	25.0	1'115'483	33.8	31.4	34.8	785'320	89.0	9.6	1.4	330'163
1945	47.1	26.5	26.4	987'085	19.5	37.6	42.9	598'439	89.7	9.3	1.0	388'646
1950	41.4	29.7	28.9	1'026'805	16.7	40.5	42.8	684'792	90.9	8.0	1.1	341'813
1955	49.3	25.2	25.5	1'819'513	33.6	32.4	34.0	1'347'167	94.4	4.5	1.1	471'346
1960	53.9	23.9	22.2	3'093'803	32.6	33.4	34.0	1'995'285	92.7	6.5	0.8	1'098'518
1965	48.8	26.9	24.3	3'773'160	21.4	39.3	39.3	2'302'553	91.8	7.4	0.8	1'470'607
1970	49.2	27.1	23.7	5'700'312	23.1	39.1	37.8	3'520'603	91.4	7.8	0.8	2'179'709
1975	46.0	28.9	25.1	9'582'272	18.4	41.8	39.8	5'968'954	91.6	7.5	0.9	3'615'318
1980	44.6	30.3	25.1	16'272'498	21.1	41.4	37.5	10'768'688	91.1	8.5	0.4	5'453'800
1985	38.1	33.9	28.0	28'846'476	18.8	43.1	38.1	21'214'011	91.1	8.6	0.3	7'732'465

- 1) Einkommens- und Vermögenssteuern nat. Personen, Ertrags- und Kapitalsteuern jur. Personen, Liegenschaftssteuern, Vermögensgewinnsteuern, Erbschaftsteuern, Handänderungssteuern, Mitlärflichtersatz (nur Bund), Verrechnungssteuer (nur Bund), Stempelabgaben (nur Bund)
- 2) WUST (nur Bund), spezielle Verbrauchsabgaben (Tabaksteuer, Biersteuer, Preiszuschläge, übrige Abgaben) des Bundes, Importabgaben des Bundes (Ein- und Ausfuhrzölle, Treibstoffzölle, Tabakzölle, Zollzuschlag auf Treibstoffen, übrige Zollzuschläge), Motorfahrzeugsteuern, Vergnügungssteuern, Hundesteuern, übrige Steuern

Quelle: Oeffentliche Finanzen der Schweiz 1975, Stat. Quellenwerke der Schweiz, Heft 594, Bern 1977, S. 89 f.

nisse entstanden. Ihrer Verwirklichung auf kommunaler Ebene steht angesichts der intensiven Binnenwanderung und der ungleichen regionalen Wirtschaftsentwicklung die sich immer stärker differenzierende Finanzkraft der Gemeinden entgegen.¹⁾ Aus Kolonnen 4-6 wird ersichtlich, dass seit dem 1. Weltkrieg der Bund bezüglich der Steuerobjekte Einkommen und Vermögen in Konkurrenz zu den Kantonen und Gemeinden getreten ist. Alle späteren Versuche der Kantone, zum früheren Trennsystem (direkte Steuern den Kantonen und Gemeinden, indirekte Steuern dem Bund) zurückzukehren, sind gescheitert. Dennoch zeigen die letzten drei Kolonnen, dass auch heute noch obiger Maxime eine gewisse Bedeutung zukommt, liegt doch das Hauptgewicht der indirekten Steuern beim Bund, während indirekte Steuern bei den Kantonen und noch vielmehr bei den Gemeinden unbedeutend sind.

Im folgenden soll nun die Entwicklung der Kantone und Gemeinden zum heutigen System der allgemeinen Einkommensteuer mit ergänzender Vermögensteuer skizziert werden. Ausgangspunkt und Vorbild für die meisten nachfolgenden Kantone und Gemeinden bildete die Zürcher Steuerreform von 1917. Sie soll deshalb etwas näher dargelegt werden, insbesondere auch wegen der mit der Reform verfolgten finanz- und sozialpolitischen Ziele. Anschliessend wird nur noch in grossen Zügen die Entwicklung in den übrigen Kantonen erläutert.

2. Die Zürcher Steuer-Reform von 1917²⁾

Mit der Steuerreform von 1917 schuf der Gesetzgeber ein Staats- und Gemeindesteuersystem, welches von der Struktur her auch heute noch seine Gültigkeit hat. Aus kommunaler Sicht drängte sich eine Steuerreform auf, weil das bestehende Steuersystem nicht mehr den wirtschaftlichen Verhältnissen entsprach und die

1) T. Keller: Das "Popitzsche Gesetz" und die Schweizer Gemeinden, in: Archiv für Kommunalwissenschaften, 5. Jg., Köln 1966, S. 85 f.

2) Gesetz betreffend die direkten Steuern vom 25. November 1917

ungleiche Steuerausstattung zwischen Stadt- und Landgemeinden nicht mehr länger hingenommen werden sollte.

2.1. Ausgangslage: die ungenügende Steuerausstattung der Zürcher Gemeinden

Art. 81 der Kantonsverfassung von 1831 räumte den Gemeinden das Recht ein, ihre Angelegenheiten innerhalb der Schranken der Verfassung und der Gesetze selbständig zu ordnen.¹⁾ Im Gemeindesteuerwesen nahm der Gesetzgeber aber im Jahre 1835 einschneidende Regelungen vor, so dass "... die Gemeinden trotz ihrer formellen Selbständigkeit materiell weitgehend unfrei blieben".²⁾ Nicht nur die von den Gemeinden zu erhebenden Steuern wurden staatlich festgelegt - Naturalsteuern (Einquartierung von Militär, Fronden bei Ausführung von Gemeindewerken) und Geldsteuern (Haushaltungs-, Mann- und Vermögensteuer) -, sondern auch das Verhältnis der einzelnen Steuern am Gestamtsteueraufkommen: 3/4 Vermögensteuer, 1/8 Haushaltungsteuer und 1/8 Mannsteuer.

Vor allem in den grösseren Gemeinden entsprach aber diese Steuerausstattung bzw. dieses einfache Steuersystem immer weniger dem wachsenden Finanzbedarf.³⁾ Die schnelle Entwicklung von Handel und Industrie in der 2. Hälfte des 19. Jahrhunderts erzeugte immer grössere Unterschiede in den Einkommensverhältnissen der Steuerpflichtigen; besonders in den Städten Zürich und Winterthur führte die wirtschaftliche Entwicklung zu einer beträchtlichen Ausdehnung der Klasse der Unselbständigerwerbenden mit z.T. hohen Einkommen. Die Diskrepanz zwischen steuerlicher Leistungsfähigkeit der Steuerzahler und tatsächlicher Steuerbelastung wurde deshalb immer grösser; die beiden Kopfsteuern als Ersatz für eine Einkommensteuer immer fragwürdiger.

1) Vgl. F. Flühmann: Die Gemeindefinanzen im Kanton Zürich 1880-1941, Diss. Zürich 1946, S.93.

2) ebenda

3) Auch das Gemeindegesetz von 1855 verzichtete auf eine grundlegende Modifikation des kommunalen Steuersystems.

Erst mit dem sog. Zuteilungsgesetz von 1891¹⁾ erweiterte sich die Steuerbasis der Städte Zürich und Winterthur, und zwar um folgende neue Steuerarten: Erwerbsteuer, Liegenschaftensteuer, Feuerwehrrersatzsteuer und eine Zuschlagstaxe zur kantonalen Hundesteuer. Andererseits durften die Städte Zürich und Winterthur die Haushaltungssteuer nicht mehr weiter erheben.

Für die Landgemeinden hielt der Steuergesetzgeber an dem überholten und primitiven Kommunalsteuersystem weiterhin fest. Da sich aber auch auf dem Lande die wirtschaftlichen Verhältnisse grundlegend änderten, vermochte das Kommunalsteuersystem auch dort nicht mehr zu befriedigen.

2.2. Die einzelnen kommunalen Steuerarten

Mit dem Gesetz betreffend die direkten Steuern vom 25.11.1917 wurde für die Gemeindesteuern eine vollständig neue Grundlage geschaffen, indem nun nicht mehr die Vermögensteuer die Hauptsteuer bildete, sondern die allgemeine Einkommensteuer. Gleichzeitig mit dem Systemwechsel führte man das sog. Zuschlagsystem ein - die Gemeinden erheben zum Staatssteuertarif einen kommunalen Zuschlag - so dass nicht mehr wie bis anhin Staat und Gemeinden über selbständige, voneinander unabhängige Steuersysteme verfügten.

2.2.1. Die Einkommen- und Vermögensteuer der natürlichen Personen

Charakteristisch für das neue Steuergesetz war die Tatsache, dass nun Steuersubjekt, Steuerobjekt, Bemessungsgrundlage und Tarif für Kanton und Gemeinden einheitlich geregelt wurden, die kommunale Steuerautonomie sich also nur noch in der Festsetzung des

1) Gesetz betreffend Zuteilung der Gemeinden Aussersihl, Enge, Fluntern, Hirslanden, Hottingen, Oberstrass, Riesbach, Unterstrass, Wiedikon, Wipkingen und Wollishofen an die Stadt Zürich und die Gemeindesteuern der Städte Winterthur und Zürich vom 9.8.1891

kommunalen Steuerfusses manifestierte.

Der Gemeindesteuerpflicht unterlagen alle in der Gemeinde wohnhaften natürlichen Personen,¹⁾ zusätzlich alle auswärts domizilierten natürlichen Personen für ihr Grundeigentum oder Erwerbsunternehmen in der Gemeinde.

a) Die Einkommensteuer

Als steuerpflichtiges Einkommen im Kanton Zürich galten nun die gesamten Einkünfte aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag und anderen Einkommensquellen. Wie konsequent nun der Gedanke der Einkommensbesteuerung befolgt wurde, zeigte sich darin, dass auch gewisse reale Einkommenselemente wie z.B. der Eigenmietwert steuerlich erfasst wurden.²⁾

Lediglich Einkünfte aus Erbschaften, Vermächtnissen und Schenkungen erfasste man mit einer speziellen Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer. Das Steuererhebungsrecht stand nur dem Kanton zu, so dass diese beiden Abgaben nicht mehr weiter betrachtet werden.

Vom Bruttoeinkommen waren abzugsberechtigt: notwendige Berufs- und Geschäftsausgaben, Schuldzinsen, die Kosten des Unterhalts von Vermögensgegenständen, ordentliche, geschäftsmässig begründete Abschreibungen. Vom so ermittelten Reineinkommen gewährte der Fiskus noch gewisse Sozialabzüge (Abzüge für Verheiratete sowie für Kinder). Der Staatssteuertarif (Staffeltarif) war bis zu einer bestimmten Einkommenshöhe progressiv, für weitere Einkommensteile linear.

1) sowie jene juristischen Personen, welche nicht der Ertrag- und Kapitalsteuer unterlagen

2) Vgl. F. Flühmann, a.a.O., S.97.

b) Die Vermögensteuer

Im Gegensatz zur bisherigen Vermögensbesteuerung spielte die Vermögensteuer als Ergänzungssteuer aufkommensmässig nur noch eine untergeordnete Rolle. Mit der "neuen" Vermögensteuer verfolgte der Gesetzgeber lediglich das Ziel, fundierte Einkommen höher zu belasten als nichtfundierte. Dieser leicht progressiven Vermögensteuer unterlag das gesamte Reinvermögen des Steuerpflichtigen nach dem Verkehrswert. Nicht besteuert wurden "... die vom Steuerpflichtigen und seiner Familie benutzten Kleider, Bücher und der notwendige Hausrat bis zum Betrage von Fr. 10'000.-; die zur Ausübung des Berufes erforderlichen Instrumente und Geräte. Für Lebens- und Altersversicherungen ist eine Ergänzungssteuer nur zu leisten von der Hälfte ihres Verkehrswertes, wenn diese Fr. 5'000.- übersteigt."¹⁾ Aus sozialpolitischen Gründen konnte die Steuerkommission für beschränkt oder ganz Erwerbsunfähige bis zu einem bestimmten Vermögensbetrage die Vermögensteuer erlassen.

Aus wirtschaftspolitischen Erwägungen - insbesondere zum Schutz der Landwirtschaft - galten für das land- und forstwirtschaftliche Eigentum spezielle Regelungen.

2.2.2. Die Ertrag- und Kapitalsteuer für juristische Personen

Der Gemeindesteuerpflicht unterlagen alle in der Gemeinde domizilierten juristischen Personen sowie auswärts domizilierte juristische Personen für ihr in der Gemeinde liegendes Grundeigentum bzw. Erwerbsunternehmen. Es lag jedoch in der Kompetenz des Regierungsrates (kantonale Exekutive), juristische Personen mit gemeinnützigen Zielsetzungen von der Steuer ganz oder partiell zu entbinden. Aus sozialpolitischen Gründen blieben Krankenvereine auf Gegenseitigkeit sowie staatlich unterstützte Versicherungsgesellschaften steuerfrei.²⁾

1) F. Flühmann, a.a.O., S.98

2) ebenda, S.96

Der Steuergesetzgeber unterschied folgende 4 Kategorien von juristischen Personen:

- a) Aktiengesellschaften (ohne Beteiligungsgesellschaften) sowie nicht auf Selbsthilfe beruhende sog. Erwerbsgenossenschaften
- b) Beteiligungsgesellschaften
- c) auf Selbsthilfe beruhende Genossenschaften sowie Vereine mit wirtschaftlichen Zwecken
- d) übrige juristische Personen

Ertrag- und kapitalsteuerpflichtig waren lediglich juristische Personen der Gruppen a) und c). Die Unternehmen der Gruppe b) unterlagen nur der Kapitalsteuer, und die juristischen Personen der Gruppe d) wurden gemäss den Bestimmungen über die natürlichen Personen besteuert.

Als steuerpflichtiger Ertrag galt der Reinertrag (Aktivsaldo der Gewinn- und Verlustrechnung, abzüglich des Gewinn- bzw. zuzüglich des Verlustvortrages der letzten Rechnung) im Durchschnitt der drei letzten Geschäftsjahre. Allerdings konnten alle nicht geschäftsmässig begründeten Betriebsausgaben nicht abgezogen werden, so z.B. die Staats- und Gemeindesteuern, nicht geschäftsmässig begründete Abschreibungen etc.

Den Terminus "steuerpflichtiges Kapitel" definierte man nicht einheitlich. Bei den Aktiengesellschaften verstand der Gesetzgeber unter diesem Begriff das einbezahlte Aktienkapital, bei Versicherungsgesellschaften auf Gegenseitigkeit das Garantiekapital, bei den andern Genossenschaften das einbezahlte Anteilskapital und bei den Vereinen mit wirtschaftlichen Zwecken das Vereinsvermögen. Nicht der Kapitalsteuer unterlagen jedoch die dauernd für gemeinnützige oder soziale Zwecke bestimmten Fonds.¹⁾

Die Steuersätze wurden für die 4 Kategorien von juristischen Personen unterschiedlich ausgestaltet. Die Aktiengesellschaften und die Erwerbsgenossenschaften besteuerte man nach der sog. Ertrags-

1) Vgl. F. Flühmann, a.a.O., S. 99.

intensität: die Ertragsteuer beträgt halb so viele Prozente des Reinertrages, als dieser Prozente des steuerpflichtigen Kapitals ausmacht.¹⁾ Der Steuersatz der Kapitalsteuer hingegen war proportional.

Beteiligungsgesellschaften unterlagen nur der Kapitalsteuer, wobei dieser Steuersatz wesentlich tiefer lag als derjenige für Aktiengesellschaften bzw. Erwerbsgenossenschaften. Für die übrigen juristischen Personen galten bezüglich des Steuertarifs die entsprechenden Bestimmungen für natürliche Personen.

Folgenden Gemeindearten erlaubte das Steuergesetz, eine Einkommen- und Vermögensteuer von natürlichen Personen bzw. eine Kapital- und Ertragsteuer von juristischen Personen zu beziehen: den politischen Gemeinden (Einwohnergemeinden), den Primar- und Sekundarschulgemeinden, den Kirch- sowie den Zivilgemeinden.

Da offenbar klar war, dass auch nach erfolgtem Systemwechsel die ungleiche regionale Verteilung von Einkommen und Vermögen weiterhin bestehen würde, schuf der Gesetzgeber gleichzeitig mit der Steuerreform die ersten direkten Finanzausgleichsregelungen in der Form von Defizitdeckungsbeiträgen.²⁾ Andernfalls wäre in gewissen Gemeinden - d.h. in den finanzschwachen Gemeinden - eine allzu hohe Belastung der Steuerobjekte Einkommen, Vermögen, Ertrag und Kapital nicht zu verhindern gewesen. Aus diesem Grunde durfte der kommunale Gesamtsteueransatz höchstens 250% der einfachen Staatssteuer betragen. Musste dieser "Maximalsteuerfuss" wegen zu geringer Steuerkraft und/oder zu hoher Ausgaben überschritten werden, so übernahm der Staat den nicht durch die Steuern gedeckten Fehlbetrag (vertikaler Finanzausgleich im engeren Sinn). Es ver-

-
- 1) Allerdings höchstens 10% des Reinertrages. Beträgt der Reinertrag jedoch weniger als 3% des steuerpflichtigen Kapitals, so erheben die Gemeinden die sog. Minimalertragsteuer, die einem dreiprozentigen Reinertrag entspricht.
 - 2) Staatsbeiträge zu bestimmten Zwecken (indirekter Finanzausgleich) gab es schon im 19. Jahrhundert. Sie gehören aber nicht zum Finanzausgleich im engeren Sinn.

steht sich von selbst, dass in diesen Fällen die Finanzautonomie der Gemeinden durch den Staat wesentlich eingeschränkt wurde, hatte doch letzterer in diesem Fall das Recht, Budget und Rechnung genauestens zu kontrollieren.

2.2.3. Die Personalsteuer

Weniger aus fiskalischen denn aus politischen und äquivalenztheoretischen Ueberlegungen heraus¹⁾ erhoben die Gemeinden auch weiterhin eine Personalsteuer, welche von allen volljährigen Steuerpflichtigen zu entrichten war. Der Ertrag dieser Kopfsteuer im Betrage von Fr. 5.-²⁾ fiel der politischen Gemeinde zu. Falls sie aber keine Abgabe zu erheben brauchte, kam der Ertrag der Primarschulgemeinde zu.

2.2.4. Die Feuerwehrpflichtersatzsteuer

"Bei der Feuerwehrpflichtersatzsteuer handelt es sich um eine Abgabe, die von denjenigen Gemeindeangehörigen zu leisten ist, die zum Feuerwehrdienst verpflichtet wären, aus irgendwelchen Gründen aber nicht herangezogen wurden und deshalb eine Geldabgabe zu leisten haben."³⁾ Diese bereits mit dem Zuteilungsgesetz von 1891 den Städten Zürich und Winterthur zugesprochene Ersatzabgabe wurde 1919 als obligatorische Gemeindesteuer dekretiert.⁴⁾

Bemessungsgrundlage dieser jährlich zu entrichtenden Ersatzsteuer bildete das Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen; der Tarif war progressiv.

1) Vgl. S. 91 f.

2) Gemeinden, deren Gesamtsteueransatz ohne Kirchensteuer mehr als 180% des einfachen Staatssteuertarifs betrug, waren berechtigt, eine doppelt so hohe Personalsteuer zu beziehen.

3) F. Flühmann, a.a.O., S.105

4) Gesetz vom 4.5.1919

2.2.5. Die Grundsteuern

a) Die Liegenschaftensteuer

Den Vorläufer der allgemeinen Liegenschaftensteuer bildete die sog. Mietwertsteuer, welche die Stadt Zürich seit dem Jahre 1893 zu erheben berechtigt war. Sämtliche Wohnungen und Geschäftshäuser mit einem jährlichen Mietwert von über Fr. 800.- unterlagen der Mietwertsteuer. Wegen der resultierenden ungleichen Belastungen ersetzte die Stadt aber schon nach 5 Jahren (1898) diese Mietwertsteuer durch eine allgemeine Liegenschaftensteuer.¹⁾

Die guten Erfahrungen, die die Stadt mit dieser Abgabe machte, veranlassten den Gesetzgeber, diese Steuerquelle allen politischen Gemeinden zuzuweisen.

Der Besteuerung unterworfen war der gesamte Grundbesitz innerhalb der Gemeinde²⁾ nach dem Verkehrswert (ohne Schuldenabzug). Ausnahmeregelungen bestanden für landwirtschaftliche Grundstücke und Gartenanlagen.

Der von der politischen Gemeinde autonom festzulegende proportionale Steuersatz durfte maximal 1/2 ‰ betragen.

b) Die Grundstückgewinnsteuer

"Bei der Grundstückgewinnsteuer handelt es sich um eine spezielle Einkommensteuer, die dem Gedanken entspringt, den unverdienten, realisierten Wertzuwachs einer Liegenschaft einer Sondersteuer zu unterwerfen."³⁾

1) Gesetz betr. die Liegenschaftensteuer der Stadt Zürich und betr. die städtischen Gebührenzuschläge für Eigentumsänderungen in Zürich und Winterthur vom 3.7.1893

2) Ausnahmen: Liegenschaften des Bundes, der Kantone und Gemeinden, soweit sie öffentlichen Zwecken dienen

3) F. Flühmann, a.a.O., S.107

Bei dieser Grundstücksgewinnsteuer galt als steuerpflichtiger Gewinn die Differenz zwischen Erwerbspreis bei der letzten Handänderung zuzüglich den Aufwendungen für die Liegenschaften einerseits und dem Verkaufspreis anderseits. Allerdings gab es gewisse Ausnahmen. Z.B. waren Gewinne auf Liegenschaften, für welche keine Liegenschaftensteuer bezahlt werden musste, auch nicht grundstücksgewinnsteuerpflichtig.

Die Steuersätze waren progressiv nach der absoluten Höhe des Gewinnes und regressiv nach der Dauer des Liegenschaftenbesitzes gestaffelt. Die politischen Gemeinden, denen das alleinige Steuererhebungsrecht und die alleinige Ertragshoheit zustanden, erhoben Zuschläge zum kantonally vorgegebenen Tarif. Der resultierende Steuerbetrag durfte aber höchstens 25% des steuerpflichtigen Gewinns betragen.

c) Die Handänderungsteuer

Das neue Steuergesetz von 1917 befugte auch alle politischen Gemeinden, eine Handänderungsteuer zu erheben, nachdem den Städten Zürich und Winterthur bereits seit 1893 Zuschläge zur staatlichen Handänderungsgebühr zugebilligt worden waren.

Die politischen Gemeinden besaßen nunmehr das Recht, eine besondere, selbständige Handänderungsteuer einzuführen. Die kantonalen Rahmenbedingungen beinhalteten lediglich, dass die Steuer mindestens 1/4% und maximal 2% des massgebenden Kaufpreises betragen dürfe. Ansonsten blieben die politischen Gemeinden in der Tarifpolitik völlig autonom.

2.3. Die Zielsetzungen der Zürcher Steuerreform von 1917

2.3.1. Die allgemeinen Zielsetzungen

Nach Keck¹⁾ liessen sich die allgemeinen Zielsetzungen, die sowohl für das Staatsteuer- als auch für das Kommunalsteuersystem relevant waren, in sozialpolitische einerseits und finanzpolitische andererseits einteilen.

2.3.1.1. Die sozialpolitischen Ziele

Unter der sozialpolitischen Zielsetzung soll die Befolgung des Grundsatzes der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit sowie die Verwirklichung des Grundsatzes der Allgemeinheit der Besteuerung verstanden werden.²⁾

Die bisherige Vermögensbesteuerung mit ergänzender Erwerbsbesteuerung verletzte mit fortschreitender Wirtschaftsentwicklung den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit immer mehr. Die wichtigsten Mängel des "Schweizer-Systems" können wie folgt zusammengefasst werden:³⁾

- Grundsätzlich wurde das Vermögen ohne Rücksicht auf den Vermögensertrag besteuert.
- Die Trennung der Besteuerung von Erwerbseinkommen einerseits und Vermögensertrag im Rahmen der Vermögensteuer andererseits verunmöglichten eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.
- Zufällige Einkommen wurden weder mit der Erwerb- noch mit der Vermögensteuer besteuert.
- Die Progression richtete sich nicht nach dem gesamten Einkommen.

1) Vgl. K. Keck: Die Entwicklung zur allgemeinen Einkommensteuer in der Schweiz, Diss. Bern 1967, S. 64 ff.

2) Vgl. hierzu F. Neumark: Grundsätze gerechter und ökonomisch-rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970.

3) Vgl. K. Keck, a.a.O., S. 114 f.

Hinzu kam noch, dass in den Landgemeinden keine Erwerbsteuer erhoben werden durfte, sondern lediglich eine proportionale Vermögensteuer. Somit verschärfte sich zusehends die an sich schon hohe Belastung des Vermögens. "Dadurch wurden namentlich die kleineren Vermögensbesitzer zugunsten der Steuerpflichtigen mit grösseren Erwerbseinkommen belastet."¹⁾ Mit andern Worten: Von einer Anpassung der Belastungsverhältnisse an die individuell-persönliche Leistungsfähigkeit konnte schon lange keine Rede mehr sein.

Da dem Postulat der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit bei der Steuerreform grosse Bedeutung zukam, konnte nur ein Systemwechsel die oben erwähnten Mängel beseitigen. Aber auch der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung spielte bei der Steuerreform eine Rolle. Das geltende Gesetz privilegierte die ausserhalb der Städte Zürich und Winterthur domizilierten Steuerpflichtigen gegenüber den wirtschaftlich gleich gestellten Steuerpflichtigen in den Städten, weil ja die Erwerbsteuer in den Landgemeinden nicht erhoben werden durfte.

2.3.1.2. Die finanzpolitischen Zielsetzungen

Eine wichtige finanzpolitische Zielsetzung bestand darin, endlich eine den wirtschaftlichen Verhältnissen angepasste und modern geordnete Steuergesetzgebung zu haben.

Das neue Steuergesetz sollte aber auch elastisch und anpassungsfähig sein, d.h. das neue Steuersystem sollte dem im Zeitablauf wechselnden Finanzbedarf von Kanton und Gemeinden Rechnung tragen können, ohne allzu oft zu Verfassungsänderungen bzw. Steuergesetzänderungen Zuflucht nehmen zu müssen. Das veraltete Staats- und Kommunalsteuersystem war diesbezüglich viel zu starr und nicht weiter entwicklungsfähig.

1) K. Keck, a.a.O., S.115

Eine der wichtigsten finanzpolitischen Zielsetzungen bestand auch darin, die Steuerkraft nicht nur besser zu erfassen, sondern sie auch zu erhalten und zu stärken.

Die teilweise exorbitant hohen Vermögensteuersätze mussten zwangsläufig - wie schon früher dargelegt - zu Steuerhinterziehungen führen. Es war klar, dass nur eine deutliche Senkung der Vermögensteuersätze eine Deklaration auch des bis anhin hinterzogenen Vermögens bewirkte. Ausserdem tangierte die ungleiche steuerliche Erfassung der verschiedenen Einkommenselemente die Steuermoral in beträchtlicher Weise. Mit dem Systemwechsel erhoffte man sich also nicht nur eine Erhaltung, sondern gar eine Stärkung der Steuerkraft. Die allgemeine Einkommensbesteuerung mit ergänzender Vermögensteuer bedurfte jedoch einer ausgefeilteren Steuertechnik, d.h. die Einschätzungs- und Verfahrensvorschriften mussten verbessert und strenger überprüft werden. Vor allem die Selbsteinschätzung der Steuerpflichtigen implizierte behördlicherseits eine rigorosere Überprüfung und Kontrolle.

2.3.2. Die speziellen Ziele der Neuregelung des Gemeindesteuersystems

2.3.2.1. Das Ziel der Steuerfussangleichung

Nicht nur die auf S. 107 f. dargelegte ungenügende und einseitig auf die Besteuerung des Vermögens ausgerichtete Kommunalbesteuerung erforderte eine grundlegende Gemeindesteuerreform. Ebenso gravierend wirkten sich die höchst unterschiedlichen kommunalen Vermögensteuersätze auf die Finanzentwicklung der einzelnen Gemeinden aus. Zurückzuführen waren diese Steuersatzunterschiede vorwiegend auf die ungleiche örtliche Verteilung des Vermögens. Schon damals führte dieser Tatbestand zu einem eigentlichen *circulus vitiosus*, indem die Vermögenden sich in Gemeinden mit tiefen Steuersätzen niederliessen. Dank der gestiegenen Steuerkraft konnten diese Kommunen weitere Steuersatzsenkungen vornehmen, was wiederum weitere Vermögensbesitzer "anzog". In exakt umgekehrte Richtung führte die Entwicklung in (armen) Gemeinden mit

hohen Steuersätzen. Diese kumulativ-zirkulären Prozesse¹⁾ versuchte der Gesetzgeber auf zweifache Weise zu durchbrechen. Einerseits durch die Festlegung eines maximalen Gemeindesteuerfusses (250% der einfachen Staatssteuer), andererseits durch eine Verbreiterung der kommunalen Steuerbasis.²⁾ Da der Staat im Zuge der Steuerreform das Steuerobjekt Grund und Boden den Gemeinden überliess, sollte auch die Steuerkraft der steuerschwachen Gemeinden erhöht werden.

2.3.2.2. Das Ziel der Steuerergiebigkeit

In der Schweiz erlagen die Kantone nie der Versuchung, die Gemeinden gewissermassen als "Schuttablagerungsplatz" für Steuern der übergeordneten Körperschaft zu betrachten, d.h. ihnen Steuern zuzuweisen, die entweder unergiebig sind und/oder verwaltungstechnisch einen im Verhältnis zum Ertrag zu grossen Aufwand erfordern.

Mit dem Zugriff auf die Steuerobjekte Einkommen, Vermögen, Ertrag und Kapital sowie Grund und Boden verfügten die Zürcher Gemeinden nun über höchst ergiebige Steuerquellen. Im Durchschnitt führte denn auch diese neue Steuerausstattung zu einer befriedigenden finanziellen Situation der Zürcher Gemeinden. Andererseits waren und sind auch heute noch enorme interkommunale Steuerkraftunterschiede Folge dieses spezifischen Gemeindesteuersystems.

2.3.2.3. Die weiteren Zielsetzungen

Die Fühlbarkeit³⁾ - eine der möglichen Anforderungen an eine Kommunalsteuer - dürfte in der Schweiz seit jeher eine wichtige Rolle

-
- 1) Vgl. H.-C. Kesselring: Kommunalen Finanzausgleich und Regionalpolitik, Diss. Zürich 1979, S. 39 ff.
 - 2) Nicht nur das Steuerobjekt Vermögen, sondern auch das Steuerobjekt Einkommen war höchst ungleich regional verteilt, so dass die Steuerreform natürlich das Problem der enormen interkommunalen Steuerkraftunterschiede nicht beseitigen konnte.
 - 3) Hinter dem Fühlbarkeitsargument steckt die Vermutung bzw. Behauptung, dass das Interesse der Gemeindebürger an den öffent-

gespielt haben. Seit den Anfängen der Kommunalbesteuerung bilden die direkten Steuern, also Steuern, bei denen - zumindest in der Absicht der Gesetzgeber - Steuerzahler und Steuerträger identisch sind, die Hauptsteuern. Gewiss genügten die Vermögensteuern und in vermindertem Masse auch die Kopfsteuern dieser Anforderung. Durch die fast ausschliessliche Vermögensbesteuerung verletzte man aber gleichzeitig den eng mit der Fühlbarkeit verbundenen Grundsatz der "Belastung möglichst vieler steuerfähiger Bürger". Da in den Landgemeinden vorwiegend das Vermögen steuerlich belastet wurde, überhaupt nicht aber das Einkommen, galt das Fühlbarkeitsargument somit vor allem für eine bestimmte Bürgerschicht: die Vermögensbesitzer.

Die in Kapitel 2.3.1.2. dargelegte allgemeine finanzpolitische Zielsetzung, mit dem neuen Steuersystem dem im Zeitablauf wechselnden Finanzbedarf von Kanton und Gemeinden gerecht zu werden, bedeutete auf kommunaler Ebene in heutiger Terminologie die Forderung nach der Wachstumsreakibilität der Gemeindesteuern. Die Gemeindeleistungen, vor allem die gemeindlichen Investitionen, mussten ja schon damals mit dem allgemeinen Wirtschaftswachstum Schritt halten. Das alte Gemeindesteuersystem war viel zu starr, um dieser Anforderung zu genügen.

2.4. Zusammenfassung

Mit der Steuerreform von 1917 gelang es dem Kanton Zürich als erstem Kanton, ein auf Kanton und Gemeinden abgestimmtes, auf klaren finanz- und sozialpolitischen Zielen beruhendes Steuersystem zu entwickeln. Das planlose Nebeneinander von Staats- und Gemeindesteuern, die dadurch induzierte Ueberanspannung gewisser Steuerobjekte, welche die wirtschaftliche Entwicklung eher behin-

lichen Angelegenheiten ihrer Gemeinde um so grösser sei, je mehr kommunale Leistungen durch merkbare und fühlbare Steuern finanziert würden. Vgl. hierzu etwa H. Görgens: Gemeindeumsatzsteuer versus Gemeindeeinkommensteuer, Diss. Köln 1968, S. 147 ff.

derte denn förderte und auch die allgemeine Steuermoral sinken liess, konnte beseitigt werden. Das kommunale Steuerbukett, das auch heute noch die gleichen Steuerarten umfasst, bedeutete für die Gemeinden eine hervorragende Steuerausstattung. Allerdings gilt diese Aussage nur im Durchschnitt. Zu unterschiedlich waren schon damals die Einkommen (und Vermögen) örtlich verteilt, als dass alle Gemeinden in gleicher Weise von der Steuerreform "profitierten". Immerhin versuchte der Gesetzgeber durch die Defizitgarantie einerseits und die Ausdehnung des Gemeindesteuererhebungsrechtes auf den Faktor Grund und Boden anderseits, korrigierend einzugreifen.

3. Die Entwicklung in den anderen Kantonen

3.1. Der Uebergang zur allgemeinen Einkommensteuer mit ergänzender Vermögensteuer

Obwohl die Kantone Basel-Stadt (1840), Basel-Land (1892), Solothurn (1895) und Uri (1915) bereits vor dem Kanton Zürich den Systemwechsel vom Schweizer-System zur allgemeinen Einkommensteuer vollzogen, wollten oder konnten diese Kantone ihre Gemeindesteuersysteme nicht gleichzeitig reformieren.

Wohl aus Praktikabilitätsgründen lehnten sich aber beispielsweise die erhebungsberechtigten Gemeindearten des Kantons Solothurn (Einwohner-, Bürger- und Kirchgemeinden) sowohl bei der Erhebung der Einkommen- als auch der Vermögensteuer an die steuerlichen Grundsätze der entsprechenden Staatssteuer an. Wenn also die gemeindliche Steuerautonomie im Kanton Solothurn wesentlich weniger eingeschränkt war als z.B. im Kanton Zürich, so ging doch von der kantonalen Steuerreform des Jahres 1895 ein positiver Einfluss auch auf die Kommunalbesteuerung aus.

Tabelle 11 zeigt in chronologischer Reihenfolge das Jahr der Einführung der allgemeinen Einkommensteuer mit Ergänzungssteuer in den einzelnen Kantonen.¹⁾

1) Vgl. K. Keck, a.a.O.

Tabelle 11: Chronologische Uebersicht über den Systemwechsel
der Schweizer Kantone

<u>Kanton</u>	<u>Jahr der Einführung der allgemeinen Einkommensteuer</u>
Basel-Stadt	1840
Basel-Land	1892
Solothurn	1895
Uri	1915
Zürich	1917
Luzern	1922
Genf	1923
Thurgau	1933
St. Gallen	1944
Bern	1944
Aargau	1945
Schwyz	1946
Zug	1946
Appenzell-ARh.	1946
Neuenburg	1949
Tessin	1950
Freiburg	1950
Wallis	1952
Nidwalden	1955
Schaffhausen	1956
Waadt	1956
Obwalden	1960
Graubünden	1964
Appenzell-IRh.	1968
Glarus	1970

Zu den wenigen Kantonen, die im Rahmen der Einführung der allgemeinen Einkommensteuer überhaupt keine Eingriffe in das kommunale Steuerwesen vornehmen wollten, zählten Solothurn, Uri, Luzern, Appenzell-ARh., Nid- und Obwalden.¹⁾ Alle anderen Kantone versuchten im Zuge des Systemwechsels auch das Gemeindesteuerwesen neu zu ordnen, wenn auch nicht überall in derart umfassender Weise wie im Kanton Zürich. Im Kanton Thurgau beispielsweise kam es nicht zu einer grundsätzlichen Neuordnung des Gemeindesteuerwesens. Dort wollte der Gesetzgeber lediglich für alle Gemeinden gewisse einheitliche Richtlinien festlegen, indem er den Einfluss des Gemeinderates in den Steuerkommissionen dadurch einschränkte,

1) Vgl. K. Keck, a.a.O., S.231.

dass ein Mitglied der Kommissionen vom Regierungsrat ernannt werden musste.¹⁾ Im Kanton Neuenburg anderseits galten für die Veranlagung sowohl für die kantonalen als auch für die kommunalen Steuern die gleichen Grundsätze. Immerhin hatten die Gemeinden aber auch nach der neuen Gesetzgebung immer noch das Recht, die natürlichen Personen nach eigenen Tarifen zu besteuern - lediglich die maximalen Steuersätze schrieb der Kanton vor.²⁾

Diese kantonal höchst unterschiedliche "Einmischung" in das Gemeindesteuerwesen begründet Keck wie folgt: "Die Frage, inwieweit das Gemeindesteuerrecht auf das kantonale Steuerrecht bzw. seine Zielsetzungen abgestimmt werden konnte, scheint ... vorwiegend eine Funktion der jeweiligen Machtstellung der Gemeinden in den einzelnen Kantonen gewesen zu sein."³⁾

Am Widerstand der Kommunen scheiterte denn auch die Neuordnung des Gemeindesteuerwesens in den Kantonen Freiburg und Wallis. Im Kanton Graubünden, wo vermutlich auch heute noch die Gemeindeautonomie ihre ausgeprägteste Form findet, war im Zuge der kantonalen Steuerreform von 1964 an eine substantielle Einschränkung der Gemeindesteuerautonomie politisch zum vornherein nicht zu denken. Der Gesetzgeber konnte von der Einführung der allgemeinen Einkommensteuer auf Kantonsebene nur einen positiven Einfluss auf die Entwicklung des Gemeindesteuerwesens erhoffen.

Völlig neue Wege schlug der Kanton Glarus im Zuge des Systemwechsels von 1970 ein. Sowohl für die Einkommen- und Vermögensteuer der natürlichen Personen als auch für die Kapital- und Ertragsteuer der juristischen Personen führte der Gesetzgeber das Verbundsystem ein.⁴⁾ Der Steuerverbund wird allerdings noch ergänzt durch ein kommunales Zuschlagsrecht.⁵⁾

1) Vgl. K. Keck, a.a.O., S.74.

2) ebenda, S.88

3) ebenda, S.232

4) Der Steuerverbund hat in diesem Kanton schon eine gewisse Tradition, erhob doch schon seit den 30er Jahren (Gesetz über das Steuerwesen vom 6.5.1934) nur der Kanton eine Erwerbsteuer, an deren Ertrag die Ortsgemeinden (und evtl. die Armen- und Schulgemeinden) mit 1/3 beteiligt waren.

5) Vgl. hierzu S. 150 f.

Die Bandbreite der kantonalen Eingriffe in das kommunale Steuersystem beim Uebergang zur allgemeinen Einkommensteuer mit ergänzender Vermögensteuer war also sehr gross. Während in einigen wenigen Kantonen überhaupt keine Eingriffe erfolgten (z.B. im Kanton Graubünden), führte doch in der Mehrzahl der Kantone der Systemwechsel zu einer weitgehenden Angleichung der kantonalen und kommunalen Steuersysteme. Am extremsten im Kanton Glarus, wo die Gemeinden überwiegend nur noch am Ertrag der Staatssteuern partizipieren.

Erstaunen mag die lange Zeitperiode, die nötig war, bis die allgemeine Einkommensteuer mit ergänzender Vermögensteuer in sämtlichen Kantonen (und Gemeinden) eingeführt war. Es darf aber nicht vergessen werden, dass auch die Kantone und Gemeinden, die noch lange nach dem 1. Weltkrieg am "Schweizer-System" festhielten - die Mehrzahl der Kantone -, in der Zeit von 1914 - 1932 ihr Steuersystem zu modernisieren trachteten.

Der Grund für die in den meisten Kantonen und Gemeinden vorgenommenen Steuergesetzrevisionen lag in den während und nach dem 1. Weltkrieg sprunghaft angestiegenen Ausgaben. Da gleichzeitig erkannt wurde, dass es ein aussichtsloses Unterfangen wäre, die Ausgaben wieder auf den Vorkriegsstand zu senken, kam nur eine Steigerung der Einnahmen als Mittel des Budgetausgleichs in Frage.¹⁾ Um das fiskalische Ziel zu erreichen, war gleichzeitig aber auch eine gerechtere Verteilung der Steuerlast unumgänglich (extensivere Auslegung des Begriffes "Einkommen"²⁾, grössere Sozialabzüge, progressivere Tarife etc.), sodass in der Zeit von 1914 - 1932

1) Antizyklische Finanzpolitik war zu jener Zeit unbekannt. Die Finanzpolitik aller drei Ebenen orientierte sich mehr oder weniger konsequent an den "klassischen Deckungsprinzipien". Vgl. hierzu W. Bickel: Die öffentlichen Finanzen, a.a.O., S. 285 ff.

2) Ueber die Unterschiede des steuerlichen Einkommensbegriffes zwischen Einkommensteuern und Erwerbsteuern vgl. C. Higy: Das schweizerische Steuersystem, Zürich 1947, S. 44 f.

Kantone und Gemeinden alle Hauptsteuern, d.h. Vermögen-, Einkommen- bzw. Erwerb- und Erschaftsteuern modernisierten.

Higy¹⁾ fasst das Ergebnis der Bemühungen von Kantonen und Gemeinden in jener Zeit wie folgt zusammen:

1. Neuverteilung der Steuerlasten nach sozialen Gesichtspunkten
2. Ausbau der Einkommensteuer zur Hauptsteuer²⁾
3. Einführung besonderer Besteuerungsgrundsätze für juristische Personen (Ertrag- und Kapitalsteuer nach Rentabilität)
4. Ausbau der Erbschaftsteuer
5. Verbesserung der Steuer-Veranlagung unter dem Einfluss der Bundessteuern. Schaffung unabhängiger Rekursinstanzen.

Leider fehlen für die damalige Zeit gesamtschweizerische kommunale Finanzstatistiken. Da aber die Ausgabenentwicklung von Kantonen und Gemeinden vermutlich parallel verlaufen ist - vgl. hierzu auch die Entwicklung der Steuereinnahmen seit 1900, S. 105 -, sei stellvertretend die Entwicklung der Ausgaben der Kantone dargestellt.

Tabelle 12: Verwaltungsrechnungen der Kantone 1914 bis 1931
in 1000 Franken

<u>Jahre</u>	<u>Ausgaben</u>	<u>Einnahmen</u>	<u>Einnahmenüberschuss</u>
1914	227'341	237'987	-10'646
1915	197'775	208'375	-10'600
1916	241'262	248'775	- 7'513
1917	298'441	306'930	- 8'489
1918	360'402	406'929	-46'527
1919	400'929	478'669	-77'740
1920	475'692	525'360	-49'668
1921	499'253	544'265	-45'012
1922	513'298	553'828	-40'530
1923	505'022	528'185	-23'163

1) Vgl. C. Higy; Das schweizerische Steuersystem, Zürich 1947, S.18.

2) Wie auf S. 121 f. dargelegt, gelang der Mehrzahl der Kantone erst nach dem 2. Weltkrieg der Systemwechsel.

<u>Jahre</u>	<u>Ausgaben</u>	<u>Einnahmen</u>	<u>Einnahmenüberschuss</u>
1924	510'991	518'194	- 7'203
1925	520'653	524'607	- 3'954
1926	534'211	541'260	- 7'049
1927	553'374	550'635	2'739
1928	593'040	579'258	13'782
1929	633'086	619'212	13'874
1930	642'218	638'195	4'023
1931	655'432	672'252	-16'820

Quelle: J. Steiger und C. Higy: Finanzhaushalt der Schweiz, Bd. I: Bund, Kantone und Gemeinden, Bern 1934, S. 424

In der Zeit der Weltwirtschaftskrise 1932 - 1938 verschlechterte sich die finanzielle Situation von Kantonen und Gemeinden beträchtlich, was angesichts der Konjunkturreagibilität der wichtigsten Staats- und Gemeindesteuern nicht erstaunt. Die restriktive Finanzpolitik von Bund, Kantonen und Gemeinden dürfte dabei eher konjunkturverschärfend gewirkt haben. Kantone und Gemeinden versuchten einerseits, die Ausgaben durch Einsparungen an Besoldungen, Subventionen, Schuldentilgung etc. zu senken,¹⁾ andererseits die Steuern zu erhöhen. "Kantone und Gemeinden suchten den krisenbedingten Rückgang der Steuereinnahmen durch Erhöhung der Steuersätze für Einkommen und Vermögen und die Einführung ausserordentlicher Steuern, sog. Krisensteuern (besondere Steuern, Zuschläge zur kantonalen Steuer oder zur eidg. Krisenabgabe), zu kompensieren."²⁾ Eine gewisse expansive Wirkung ging hingegen von den steigenden Ausgaben zur Bekämpfung der Arbeitslosigkeit aus. Obwohl die Bekämpfung der Krise primär beim Bund als eigentlichem Träger der Wirtschaftspolitik lastete, hatten doch Kantone und Gemeinden beträchtliche Aufwendungen zur Bekämpfung der Arbeitslosigkeit zu leisten. Von den rund 1.1 Mia. Fr. Gesamtaufwendungen von Bund, Kantonen und Gemeinden sollen Kantone und Gemeinden in der Zeitperiode 1931 - 1938 rund 576 Mio. Fr. aufgewendet haben.³⁾

1) Vgl. W. Bickel: Die öffentlichen Finanzen, a.a.O., S.293.

2) C. Higy: Das schweizerische Steuersystem, a.a.O., S.18

3) Vgl. M. Holzer: Konjunktur- und Krisenpolitik, in: Handbuch der schweizerischen Volkswirtschaft, Bern 1939, Bd. II, S.49.

Dass in den Krisenjahren nur der Kanton Thurgau (1933) Zeit zu einem grundlegenden Systemwechsel fand, ist durchaus verständlich.

Die Rechnungsabschlüsse der Kantone - die Zahlen für die Gemeinden fehlen auch für diesen Zeitraum noch immer - sahen wie folgt aus:

Tabelle 13: Verwaltungsrechnungen der Kantone 1932 bis 1938 in 1000 Fr.

<u>Jahre</u>	<u>Finanzbedarf</u>	<u>Deckungsmittel</u>	<u>Ueberschuss</u>
1932	652'812	614'460	- 38'352
1933	653'857	603'122	- 50'735
1934	650'299	610'307	- 39'992
1935	639'872	604'703	- 35'169
1936	646'183	608'094	- 38'089
1937	669'524	646'484	- 23'040
1938	682'019	663'084	- 18'935

Quelle: Finanzen und Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden 1959/60, Statistische Quellenwerke der Schweiz, Heft 323, Bern 1961, S.32

Nach 1939 hatten Kantone und Gemeinden "... mit keinen grösseren finanziellen Schwierigkeiten zu kämpfen."¹⁾ Die Kantone und Gemeinden, die nach 1939 zur allgemeinen Einkommensteuer übergingen, stellten denn auch hauptsächlich die sozialpolitischen und weniger die fiskalischen Zielsetzungen in den Vordergrund der Steuerreform. Keck kommt in seiner Untersuchung zum gleichen Schluss: "Vom Jahre 1944 an bis in die Gegenwart wurde die Absicht, gegenüber dem bisherigen Steuersystem einen steuerlichen Mehrertrag zu erzielen, fast völlig bedeutungslos."²⁾

1) W. Bickel: Die öffentlichen Finanzen, a.a.O., S.295

2) K. Keck, a.a.O., S.220

3.2. Die Ertrag- und Kapitalsteuern juristischer Personen

Wie bereits auf S. 92 ff. dargelegt, besteuerten seit 1903 sämtliche Kantone die Kapitalgesellschaften, wenn zunächst auch in sehr unterschiedlicher Weise.

Interessanterweise führten viele Kantone (und Gemeinden) vor der Implementierung der allgemeinen Einkommensteuer der natürlichen Personen die selbständige Besteuerung der Kapitalgesellschaften mittels einer speziellen Ertrag- und Kapitalsteuer ein.

Bereits Mitte der 30er Jahre kam die Spezialsteuer für Kapitalgesellschaften in folgenden Kantonen zur Anwendung: Zürich, Luzern, Glarus, Freiburg, Basel-Stadt, Basel-Land, Schaffhausen, St. Gallen, Aargau, Tessin, Waadt, Wallis und Genf.¹⁾ Und zu Beginn der 50er Jahre besteuerten nur noch fünf Kantone - Uri, Nidwalden, Appenzell-Ausser rhoden, Appenzell-Innerrhoden und Graubünden - die Kapitalgesellschaften wie natürliche Personen.²⁾

Was die Frage der steuerlichen Doppelbelastung betrifft, so gab es damals immer noch drei Kantone, welche die Doppelbelastung voll vermieden: Nidwalden, Appenzell-Innerrhoden und Thurgau. Die beiden Erstgenannten unterstellten die Kapitalgesellschaften der Vermögen- und Erwerbsteuerpflicht, "... (liessen) dagegen die Aktionäre, soweit es sich um Aktien von der Steuerhoheit des Kantons unterworfenen Unternehmen handelt(e), ganz frei."³⁾ Der Kanton Thurgau kannte bereits die Spezialsteuer für Kapitalgesellschaften, stellte aber gleichzeitig Aktien und Dividenden von der Vermögen- bzw. Einkommensteuer frei.

Ausserdem sahen die Steuergesetze von Appenzell-Ausser rhoden, Waadt und Neuenburg nur eine partielle Doppelbelastung vor. "Appenzell-Ausser rhoden, das keine Spezialsteuer kennt und alle Steuerpflichtigen der allgemeinen Einkommen- und Vermögensteuer

1) Vgl. J. Steiger und C. Higy: Finanzhaushalt der Schweiz, Bd.I, a.a.O., S. 312 ff.

2) Vgl. M. Bosshard: Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften in der Schweiz, Diss. Zürich 1953, S. 42 f.

3) ebenda, S.35

unterwirft, gestattet den Kapitalgesellschaften, am Grundkapital soweit einen Abzug vorzunehmen, als die Anteile von ihren Inhabern persönlich im Kanton versteuert werden."¹⁾ Die Kantone Waadt und Neuenburg besteuerten hingegen voll die Gesellschaften mit einer Spezialsteuer, entlasteten aber teilweise den Aktionär.

In den übrigen 19 Kantonen kam die volle Doppelbelastung zur Anwendung, d.h. man schränkte weder die Steuerpflicht der Gesellschaften noch die der Aktionäre irgendwie ein. Die juristische Betrachtungsweise hat sich also in der ersten Hälfte des 20. Jahrhunderts eindeutig gegenüber der wirtschaftlichen Betrachtungsweise durchgesetzt.

Was das kommunale Steuererhebungsrecht gegenüber juristischen Personen betrifft, so hatten seit jeher zumindest die Einwohnergemeinden, meistens aber auch die anderen Gemeindearten das Recht, Steuern von Kapitalgesellschaften zu erheben,²⁾ üblicherweise in der Form von prozentualen Zuschlägen zur Staatsteuer. In den Kantonen Solothurn, Uri und Waadt waren die Gemeinden auch noch in den 50er Jahren in der Festlegung der Steuersätze bis zu einem gewissen Grade frei, in den Kantonen Graubünden und Basel-Land in jeder Beziehung völlig autonom.

Andererseits kannten die Kantone Glarus, Basel-Stadt und St. Gallen schon sehr früh das Verbundsystem zwischen Kanton und Gemeinden.³⁾ Im Kanton Basel-Stadt erhielten die Einwohnergemeinden Riehen und Bettingen⁴⁾ gemäss Gesetz vom 23. Juni 1921 und VV vom 5.8.1921 die Hälfte des kantonalen Ertrag- und Kapitalsteuerertrages von den in ihrem Gemeindegebiet domizilierten Gesellschaften. Im Kanton Glarus wiederum bezogen die Ortsgemeinden (evt. die Armen-

1) M. Bosshard: Die Besteuerung ..., a.a.O., S.35

2) Vgl. J. Steiger und C. Higy: Finanzhaushalt der Schweiz, Bd. I, a.a.O., S. 312 ff., und M. Bosshard: Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften ..., a.a.O., S. 39 f.

3) Vgl. J. Steiger und C. Higy: Finanzhaushalt der Schweiz, Bd. I, a.a.O., S. 312 ff.

4) Die Stadt Basel besitzt kein Steuererhebungsrecht, da ihre Verwaltung traditionellerweise vom Kanton besorgt wird.

und Schulgemeinden) gemäss Gesetz über das Steuerwesen vom 6.5.1934 1/3 des Steueraufkommens aus der kantonalen Ertragsteuer. Die Kapitalsteuer hingegen erhoben die Glarner Gemeinden selbstständig und nach den gleichen Grundsätzen wie der Kanton.¹⁾ Es handelte sich also nur um einen Teilverbund. Ebenfalls nur einen Teilverbund, und zwar im Rahmen der Ertragsbesteuerung, kannte der Kanton St. Gallen.²⁾

Seit Beginn der 70er Jahre gibt es keinen Kanton mehr, welcher nicht die juristischen Personen einer Spezialsteuer unterstellt. Die kommunale Besteuerung des Ertrages und des Kapitals der Kapitalgesellschaften in den schweizerischen Kantonen ist aber auch heute noch vielfältig.³⁾

3.3. Die weiteren Gemeindesteuern

Nach Ende des 2. Weltkrieges hatten die traditionellen Personalsteuern noch immer grosse Verbreitung. Abgesehen von den Kantonen Luzern, Basel-Stadt, Appenzell-Ausserrhoden, Aargau, Neuenburg und Genf besaßen die Gemeinden das Recht bzw. die Pflicht, Personalsteuern zu erheben. Offensichtlich hat sich auch im 20. Jahrhundert die typisch schweizerische Vorstellung halten können, dass derjenige, der öffentliche Ausgaben beschliesst, dazu auch etwas beitragen soll.

Tabelle 14 gibt einen Ueberblick über die einzelnen Kommunalsteuern, über die die Gemeinden unmittelbar nach dem 2. Weltkrieg verfügten.

-
- 1) Ähnlich lagen die Verhältnisse bei der Besteuerung der natürlichen Personen. Die Gemeinden erhoben die Vermögensteuer gleich wie der Kanton - abgesehen vom Progressionsverbot - waren aber nicht befugt, eine Erwerbsteuer zu erheben. Die Ortsgemeinden (evtl. Armen- und Schulgemeinden) partizipierten aber mit einem Anteil von 1/3 am kantonalen Erwerbsteuerertrag.
 - 2) Vgl. J. Steiger und C. Higy, Finanzen der Schweiz, Bd. I, a.a.O., S. 331 f.
 - 3) Vgl. S. 153 ff.

Tabelle 14: Kommunale Nebensteuern im Jahr 1947

Kt.	Personal, Haushalts- steuern	Grund- steuer	Hand- änd.- steuer	Liegen- schafts- gewinn- steuer	Erb- schaft- steuer	Hunde- steuer	Vergnü- gungs- steuer	Gewer- be- steuer	Reklame- plakat- steuer
ZH	x	(x)	(x)	(x)		x ¹⁾			
BE	x	x		x ²⁾		x	(x)		
LU			(x)	(x)	(x)	x	(x)		
UR	x					(x)			
SZ	(x)		(x)			x	(x)		
OW	x					(x)			
NW	x								
GL	x					(x)			
ZG	x			(x)		(x)	(x)		
FR	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)	(x)		
SO	(x)	(x)		(x)		(x)	(x)		(x)
BS									
BL	(x)		x				(x)		
SH	x					x			
AR			(x)				(x)		
AI	(x)	(x)	(x)			(x)			(x)
SG	x	x	x			(x)	x		
GR	(x)		(x)	(x)	(x)	x	(x)		(x)
AG									
TG	x								
TI	x								
VD	(x)	(x)	(x)		(x)	(x)	(x)		
VS	(x)		(x)		(x)	(x)	(x)	x	
NE						x	(x)		
GE								x	

x = obligatorische Gemeindesteuer

(x) = fakultative Gemeindesteuer

1) nur Zürich und Winterthur

2) Vermögensgewinnsteuer (Kapital- und Liegenschaftsgewinne)

Quelle: C. Higy: Das schweizerische Steuersystem, Zürich 1947,
S. 39 ff.

Vorstehende Tabelle ist noch keineswegs vollständig. In den Kantonen Waadt und Genf beispielsweise gab es noch diverse fakultative Besitz- und Aufwandsteuern. Generell lässt sich aber sagen, dass nebst den in allen Kantonen obligatorischen Einkommen- (bzw. Erwerb-) und Vermögensteuern bzw. Kapital- und Ertragsteuern¹⁾ die Personalsteuern, die Handänderungssteuern, die Hundesteuern und die Vergnügungssteuern die häufigsten Gemeindeabgaben waren.

Eines hatten aber alle diese "Nebensteuern" gemeinsam: Ihr Aufkommen war für den Gemeindehaushalt ziemlich bedeutungslos. Leider existieren erst seit 1963 gesamtschweizerische Steuerstatistiken, welche das Steueraufkommen nach den verschiedenen Steuerarten im einzelnen auch auf kommunaler Ebene ausweisen.

1) Nur gerade im Kanton Graubünden sind auch diese Steuern fakultativ.

3.4. Die fiskalische Bedeutung der einzelnen Steuerarten

Die Tabellen 15 bis 18 zeigen die fiskalische Bedeutung der einzelnen Steuerarten für die Zeitperiode 1920 bis 1975:

Tabelle 15: Die kommunalen Steuereinnahmen 1920 nach Steuerarten

Steuern vom Einkommen und Vermögen ¹⁾	in 1000 Fr.	in %
<u>Grund-, Vermögen-, Einkommen(Erwerb)- und Wertzuwachssteuern</u>	226'244	94.4
<u>Personalsteuern</u>		
Kopf-, Personal- und Haushaltssteuern	4'259	1.8
<u>Vermögensverkehrsteuern</u>		
Erbschaft- und Schenkungssteuern (2'476)		
Handänderungsabgaben (3'245)	5'721	2.4
<u>Sonstige Kommunalabgaben</u>		
Vergnügungssteuern, Hunde- steuern etc.	3'450	1.4
<u>Total</u>	239'674	100.0

1) ohne Nachsteuern und Bussen

Quelle: Die Steuereinnahmen des Bundes, der Kantone und der Gemeinden, Schweizerische Statistische Mitteilungen, 6. Jg., Bern 1924, 3. Heft, S.50

Tabelle 16: Die kommunalen Steuereinnahmen 1930 nach Steuerarten

Steuern vom Einkommen und Vermögen ¹⁾	<u>in 1000 Fr.</u>	<u>in %</u>
Grund-, Vermögen-, Einkommen (Erwerb)- und Wertzuwachssteuern	261'617	93.9
<u>Personalsteuern</u>		
Kopf-, Personal- und Haushaltungssteuern	4'455	1.6
<u>Vermögensverkehrsteuern</u>		
Erbschaft- und Schenkungssteuern	(2'450)	
Handänderungsabgaben	(4'184)	2.4
<u>Sonstige Kommunalabgaben</u>		
Vergnügungssteuern, Hundesteuern etc.	5'774	2.1
<u>Total</u>	<u>278'480</u>	<u>100.0</u>

1) ohne Nachsteuern und Bussen

Quelle: Steuereinnahmen 1928 - 1930. Bund, Kantone, Gemeinden.
Statistische Quellenwerke der Schweiz, Heft 41, S. 15

Tabelle 17: Die kommunalen Steuereinnahmen nach Steuerarten

	1938		1950		1960	
	<u>in 1000 Fr.</u>	<u>in %</u>	<u>in 1000 Fr.</u>	<u>in %</u>	<u>in 1000 Fr.</u>	<u>in %</u>
Steuern vom Einkommen und Vermögen ¹⁾	<u>273'206</u>	<u>96.8</u>	<u>667'007</u>	<u>97.0</u>	<u>1'302'945</u>	<u>96.7</u>
Vermögens- verkehrsteuern	<u>5'017</u>	<u>1.8</u>	<u>11'516</u>	<u>1.7</u>	<u>28'446</u>	<u>2.1</u>
Erbschaft- steuern	2'157		3'648		6'781	
Handänderungs- steuern	2'860		7'868		21'665	
Aufwandsteuern	<u>4'045</u>	<u>1.4</u>	<u>9'104</u>	<u>1.3</u>	<u>16'462</u>	<u>1.2</u>
Vergnügungs- steuern	1'541		4'669		8'192	
Hundesteuern	980		1'116		1'748	
übrige	<u>1'524</u>		<u>3'319</u>		<u>6'522</u>	
Total	<u>282'268</u>	<u>100.0</u>	<u>687'627</u>	<u>100.0</u>	<u>1'347'853</u>	<u>100.0</u>

1) Einkommen-, Personal-, Kopf-, Vermögen-, Ertrag-, Kapital-, Liegenschaften- und Vermögensgewinnsteuern; inbegriffen auch Kirchen- sowie Nach- und Strafsteuern

Quelle: Oeffentliche Finanzen der Schweiz, Stat. Quellenwerke der Schweiz, Heft 594, Bern 1977, S.98

Leider existieren aber erst seit 1963 gesamtschweizerische Statistiken, welche auch das Steueraufkommen der Steuern vom Einkommen und Vermögen nach den verschiedenen Steuerarten ausweisen:

Tabelle 18: Die kommunalen Steuereinnahmen nach Steuerarten

	1963		1970		1975	
	in 1000 Fr. in %		in 1000 Fr. in %		in 1000 Fr. in %	
Steuern vom						
Einkommen u.						
Vermögen ¹⁾	<u>1'893'783</u>	<u>96.8</u>	<u>3'972'967</u>	<u>97.8</u>	<u>8'013'557</u>	<u>98.8</u>
Einkommen-						
steuern ²⁾	<u>1'147'312</u>	<u>58.6</u>	<u>2'665'295</u>	<u>65.6</u>	<u>5'768'017</u>	<u>71.1</u>
Vermögen-						
steuern	<u>203'754</u>	<u>10.4</u>	<u>347'379</u>	<u>8.5</u>	<u>558'430</u>	<u>6.9</u>
Ertragsteuern	<u>235'954</u>	<u>12.1</u>	<u>480'632</u>	<u>11.8</u>	<u>1'029'786</u>	<u>12.7</u>
Kapitalsteuern	<u>81'958</u>	<u>4.2</u>	<u>162'242</u>	<u>4.0</u>	<u>252'843</u>	<u>3.1</u>
Liegenschafts-						
steuern	<u>47'916</u>	<u>2.4</u>	<u>98'167</u>	<u>2.4</u>	<u>182'393</u>	<u>2.2</u>
Vermögensgewinn-						
steuern	<u>176'889</u>	<u>9.0</u>	<u>219'252</u>	<u>5.4</u>	<u>222'088</u>	<u>2.7</u>
Vermögens-						
verkehrsteuern	<u>37'614</u>	<u>1.9</u>	<u>66'077</u>	<u>1.6</u>	<u>77'205</u>	<u>0.9</u>
Erbschaft-						
steuern	<u>10'765</u>	<u>0.6</u>	<u>19'795</u>	<u>0.5</u>	<u>27'372</u>	<u>0.3</u>
Handänderungs-						
steuern	<u>26'849</u>	<u>1.4</u>	<u>46'282</u>	<u>1.1</u>	<u>49'833</u>	<u>0.6</u>
Aufwandsteuern	<u>25'217</u>	<u>1.3</u>	<u>25'435</u>	<u>0.6</u>	<u>21'805</u>	<u>0.3</u>
Vergnügungs-						
steuern	<u>10'054</u>	<u>0.5</u>	<u>12'251</u>	<u>0.3</u>	<u>14'809</u>	<u>0.2</u>
Hundesteuern	<u>1'991</u>	<u>0.1</u>	<u>2'909</u>	<u>0.1</u>	<u>5'236</u>	<u>0.1</u>
übrige	<u>13'172</u>	<u>0.7</u>	<u>10'275</u>	<u>0.2</u>	<u>1'760</u>	<u>0.0</u>
Total	<u>1'956'614</u>	<u>100.0</u>	<u>4'064'479</u>	<u>100.0</u>	<u>8'112'567</u>	<u>100.0</u>

1) inbegriffen Kirchensteuern

2) inbegriffen Nach- und Strafsteuern sowie Kopf- und Personalsteuern

Quellen: Finanzen und Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden 1971, Statistische Quellenwerke der Schweiz, Heft 527, Bern 1973, S.76; Öffentliche Finanzen der Schweiz 1975, Statistische Quellenwerke der Schweiz, Heft 594, Bern 1977, S.99

Wie Tabellen 15 bis 18 zeigen, beruhten - gesamtschweizerisch gesehen - die kommunalen Steuersysteme vorwiegend auf den Steuerobjekten Einkommen und Vermögen. Wenn auch in den einzelnen Kantonen die Proportionen unterschiedlich waren, so ist - zumindest seit dem Uebergang zur allgemeinen Einkommensteuer - die Einkommensteuer der natürlichen Personen mit Abstand die wichtigste kommunale Steuerquelle geworden, wobei in jüngster Vergangenheit ihre Bedeutung noch zugenommen hat. Betrug gesamtschweizerisch der Anteil der Einkommensteuer natürlicher Personen 1963 "nur" 58.6 % am Gesamtsteueraufkommen, so stieg dieser Anteil bis zum Jahr 1975 auf 71.1 %.

Die überragende Bedeutung der Einkommensteuer in allen Kantonen zeigt folgende Tabelle:

Tabelle 19: Der prozentuale Anteil der Einkommensteuer natürlicher Personen am kommunalen Gesamtsteueraufkommen

<u>Kanton</u>	<u>1965</u>	<u>1970</u>	<u>1975</u>
Zürich	57.0	60.8	63.7
Bern	66.5	69.5	74.4
Luzern	57.6	67.3	69.1
Uri	59.4	67.0	72.1
Schwyz ¹⁾	69.8	67.5	72.4
Obwalden	65.6	67.8	74.7
Nidwalden	60.4	70.2	76.8
Glarus ²⁾	20.8	17.9	72.5
Zug	49.5	54.8	62.2
Freiburg	54.5	58.5	70.2
Solothurn	73.3	76.7	78.6
Basel-Stadt	88.1	91.9	95.1
Basel-Land	68.1	76.6	81.4
Schaffhausen	68.1	68.9	80.5
Appenzell-ARh.	55.2	67.3	64.5
Appenzell-IRh.	58.5	63.7	78.0
St. Gallen	71.2	72.6	77.6
Graubünden ³⁾	41.0	55.7	55.7
Aargau	65.7	68.5	80.6

<u>Kanton</u>	<u>1965</u>	<u>1970</u>	<u>1975</u>
Thurgau	66.0	70.1	79.2
Tessin	58.1	60.2	61.5
Waadt	55.5	62.2	70.7
Wallis	58.0	57.0	72.0
Neuenburg	72.1	70.4	77.0
Genf	70.0	69.7	75.1
gesamtschweizerisch	61.8	65.6	71.1

1) inbegriffen Bezirkssteuern

2) Die markante Zunahme des prozentualen Anteils nach 1970 ist auf den Steuersystemwechsel von 1970 zurückzuführen

3) Schätzung

Quelle: Finanzen und Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden 1965/66, Statistische Quellenwerke der Schweiz, Heft 407, Bern 1967, S. 80 f.; Finanzen und Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden 1970, Statistische Quellenwerke der Schweiz, Heft 482, Bern 1972, S. 82 f.; Öffentliche Finanzen der Schweiz 1975, Statistische Quellenwerke der Schweiz, Heft 594, Bern 1977, S. 104 f.

Obige Zahlen zeigen deutlich die zunehmende Bedeutung der Einkommensteuer natürlicher Personen in der Dekade 1965 - 1975 in sämtlichen Kantonen. Diese Tendenz ist allerdings nicht erstaunlich. Jene Zeit war geprägt von einem ausserordentlichen wirtschaftlichen Wachstum (nominell und real) und führte, da die Einkommensteuer üblicherweise eine Aufkommenselastizität von grösser als Eins hat, automatisch zu überproportional ansteigenden Steuererträgen.¹⁾ Die kalte Progression - die Inflationsrate gemessen am Konsumentenpreisindex stieg zu Beginn der 70er Jahre auf über 10% an -, kantonale Gesetzesrevisionen (Verschärfung der Progression) sowie die mancherorts in jener Zeit erhöhten Steuer-

1) Vgl. in diesem Zusammenhang die empirischen Untersuchungen von F. Studer: Wirtschaftsstabilisierende Faktoren im schweizerischen Steuersystem, Bern/Frankfurt a.M. 1972 sowie R. Wolfensberger: Die Stabilisatoren in der öffentlichen Finanzwirtschaft, Zürich 1968.

füsse der Kommunen haben ebenfalls entscheidend zu dieser Entwicklung beigetragen.

Wenn auch - wie gezeigt - die kommunale Steuerausstattung von Kanton zu Kanton differiert, so lässt sich doch sagen, dass in allen Kantonen das kommunale Steuersystem fast ausschliesslich aus der Einkommen- und Vermögensteuer der natürlichen Personen sowie der Ertrag- und Kapitalsteuer der juristischen Personen besteht. Grundsteuern, Erbschaftsteuern, Verbrauch- und Aufwandsteuern sind vom fiskalischen Standpunkt aus unbedeutend. Tabelle 20 zeigt den prozentualen Anteil der vier wichtigsten Steuern am kommunalen Gesamtsteueraufkommen je Kanton.

Die grosse fiskalische Bedeutung der Einkommen- und Vermögensteuern natürlicher und juristischer Personen ist jedoch traditionell. In einigen Kantonen waren früher die Verhältnisse eher noch einseitiger als heute. Der Unterschied zu heute besteht nur darin, dass früher die Vermögensteuer und nicht die Besteuerung des Einkommens im Vordergrund stand. Zur Illustration seien in Tabelle 21 die Verhältnisse des Jahres 1920 wiedergegeben.

Tabelle 20: Der prozentuale Anteil der Einkommen-, Vermögen-, Ertrag- und Kapitalsteuer am kommunalen Gesamtsteueraufkommen

Kanton	1965 ¹⁾	1970 ²⁾	1975 ²⁾
Zürich	82.3	84.2	90.9
Bern	88.2	90.8	92.8
Luzern	85.8	88.2	94.0
Uri	99.8	99.8	99.9
Schwyz	96.9	97.3	98.3
Obwalden	93.7	89.8	96.1
Nidwalden	100.0	100.0	99.9
Glarus	99.3	100.0	99.7
Zug	83.9	87.1	93.7
Freiburg	79.1	82.3	87.8
Solothurn	99.9	99.9	99.9
Basel-Stadt	88.1	91.9	95.1
Basel-Land	99.6	99.8	99.8
Schaffhausen	94.9	94.0	97.7
Appenzell-ARh.	96.8	97.7	98.0
Appenzell-IRh.	98.9	99.2	99.6
St. Gallen	92.8	93.1	95.9
Graubünden	83.0	86.5	86.5
Aargau	99.8	100.0	100.0
Thurgau	95.1	95.7	100.0
Tessin	92.3	94.5	94.9
Waadt	77.4	83.0	89.5
Wallis	82.6	84.1	91.2
Neuenburg	98.2	97.2	97.5
Genf	100.0	100.0	100.0
gesamtschweizerisch	88.0	89.9	93.8

1) ohne Personalsteuern

2) mit Personalsteuern

Quellen: Finanzen und Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden 1965/66, Statistische Quellenwerke der Schweiz, Heft 407, Bern 1967, S. 80 f.; Finanzen und Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden 1970, Statistische Quellenwerke der Schweiz, Heft 482, Bern 1972, S. 82 f.; Oeffentliche Finanzen der Schweiz 1975, Statistische Quellenwerke der Schweiz, Heft 594, Bern 1977, S. 104 f.

Tabelle 21: Prozentualer Anteil der Vermögen-, Einkommen- und Kopfsteuern am kommunalen Gesamtsteueraufkommen 1920

<u>Kanton</u>	<u>prozentualer Anteil</u>
Nidwalden	100.0
Glarus	100.0
Basel-Stadt	100.0
Schaffhausen	100.0
Aargau	100.0
Thurgau	100.0
Tessin	100.0
Solothurn	99.9
Wallis	99.6
Uri	99.4
Genf	98.6
Bern	98.4
Appenzell-ARh.	97.3
Obwalden	97.0
St. Gallen	96.7
Neuenburg	96.4
Appenzell-IRh.	96.0
Schwyz	95.5
Zürich	95.2
Luzern	94.7
Freiburg	93.2
Basel-Land	92.2
Zug	91.2
Graubünden	87.9
Waadt	71.0

Quelle: Die Steuereinnahmen des Bundes, der Kantone und der Gemeinden in den Jahren 1920 und 1921, Schweizerische Statistische Mitteilungen, 6. Jg., 1924, 3. Heft, S.15

Beim Vergleich von Tabelle 20 und 21 wird ersichtlich, dass sich seit den 20er Jahren die Verhältnisse nur unwesentlich verändert haben. In den Kantonen, in denen bereits 1920 der prozentuale Anteil der Einkommen- und Vermögensteuern (inkl. Kopfsteuern) gesamtschweizerisch gesehen am geringsten war - z.B. Graubünden und Waadt - ist er es geblieben. So erheben etwa im Kanton Waadt die Gemeinden auch heute noch nebst Einkommen-, Vermögen-, Ertrag- und Kapitalsteuer eine Liegenschaftensteuer, eine Erbschaftsteuer, eine Handänderungsabgabe, Vergnügungssteuern, eine Hundesteuer sowie weitere Aufwandsteuern. Ähnlich sind die Verhältnisse im Kanton Graubünden. Im Kanton Zürich wiederum haben die Kommunen nebst den 4 Hauptsteuern (inkl. Personalsteuer) lediglich das Steuererhebungsrecht bei den drei Grundsteuern: Handänderungsabgabe, Liegenschaftensteuer und Grundstückgewinnsteuer. Der Kanton Aargau beispielsweise kennt überhaupt keine kommunalen "Nebensteuern".

3.5. Die kommunalen Verbundeinnahmen

Oft sind die Gemeinden am Ertrag von Kantonssteuern anteilsberechtig. Diese Anteile an den Kantonssteuern figurieren nicht unter den Steuereinnahmen der Gemeinden, sind aber für die kommunalen Haushalte trotzdem von gewisser Bedeutung. Schon in den 20er Jahren waren solche Verbundlösungen weit verbreitet, insbesondere bei solchen kantonalen Steuern, die ihrer Natur nach auch als kommunale Steuern hätten erhoben werden können.

In den 40er Jahren präsentierte sich das Bild wie folgt:

Tabelle 22: Verbundsteuern in den einzelnen Kantonen

- Kopf- und Personalsteuer: Luzern, Appenzell-ARh.
- Kapitalsteuer der juristischen Personen: Basel-Stadt (Landgemeinden)
- Erwerbsteuer: Glarus
- Ertragsteuer der juristischen Personen: Glarus, Basel-Stadt (Landgemeinden)
- a.o. Vermögen- und Einkommensteuer: Tessin, Neuenburg
- Erbschaftsteuer: Zürich, Bern, Luzern, Uri, Nidwalden, Glarus, Zug, Basel-Stadt (Landgemeinden), Basel-Land, Appenzell-ARh., St. Gallen, Aargau, Tessin, Neuenburg
- Hundesteuer: Zürich, Basel-Stadt (Landgemeinden), Basel-Land, Appenzell-ARh., Appenzell-IRh., Aargau, Thurgau
- Vergnügungssteuer: Zürich, Bern, Uri, Solothurn, Appenzell-IRh., Thurgau
- Stempelsteuer: Nidwalden
- Liegenschaftsgewinnsteuer: Basel-Land, Tessin
- Handänderungssteuer: Luzern, Nidwalden, Tessin
- Wasserwerksteuer: Schwyz
- Automobilsteuer: Luzern, Nidwalden, Waadt, Neuenburg
- Reklameplakatsteuer: Uri, Nidwalden, Aargau, Neuenburg
- Wagensteuer: Tessin
- Steuer vom Verkauf geistiger Getränke: St. Gallen, Aargau

Quelle: C. Higy: Das schweizerische Steuersystem, a.a.O., S.31

Abgesehen von den beiden Spezialfällen Glarus und Basel-Stadt handelt es sich seit jeher bei den Verbundlösungen um die fiskalisch unbedeutenden Verbrauch- und Aufwandsteuern, welche sonst oft ganz den Gemeinden überlassen sind. Gemessen am gemeindlichen Steueraufkommen spielen denn diese Gemeindeanteile auch eine untergeordnete Rolle. Die Entwicklung seit 1920 sieht wie folgt aus:

Tabelle 23: Die Gemeindeanteile an Kantonssteuern in Prozenten des kommunalen Gesamtsteueraufkommens

<u>Jahr</u>	<u>Anteil</u>
1920	1.5
1930	1.8
1944	1.8
1950	1.5
1960	2.4
1970	2.5
1975	1.8

Quellen: Die Steuereinnahmen des Bundes, der Kantone und der Gemeinden 1920 und 1921, a.a.O., S. 17; Steuereinnahmen 1928 - 1930. Bund, Kantone, Gemeinden. a.a.O., S. 46; Oeffentliche Finanzen der Schweiz 1975, a.a.O., S. 98 f.

II. Darstellung der heutigen Gemeindesteuersysteme

1. Allgemeines

Seit Beginn der 70er Jahre liegt der kommunale Anteil am schweizerischen Gesamtsteueraufkommen immer zwischen 25% und 28%.¹⁾ Diese Quote liegt weit über derjenigen vergleichbarer Länder.²⁾ In der Bundesrepublik Deutschland beispielsweise - ebenfalls ein Föderativstaat mit drei Ebenen (Bund, Länder und Gemeinden) - betrug der kommunale Anteil der Gemeinden im Jahre 1978 lediglich

-
- 1) Im Jahre 1976 betrug dieser Anteil 26,5%; im Jahre 1977 27,2%. Vgl. Oeffentliche Finanzen der Schweiz 1977, Statistische Quellenwerke der Schweiz, Heft 630, Bern 1979, S.130.
 - 2) Nur gerade in den skandinavischen Ländern (Schweden, Norwegen und Dänemark) liegt der kommunale Anteil am Gesamtsteueraufkommen höher als in der Schweiz. Allerdings handelt es sich hierbei um Zwei-Stufen Staaten, in denen die Gemeinden eher den Charakter unserer Kantone haben. Vgl. hierzu E. Buschor: Die Finanzstrukturen der Regional- und Lokalkörperschaften in Europa, Wirtschaftspolitische Mitteilungen, hrsg. von der Gesellschaft zur Förderung der schweiz. Wirtschaft, 33. Jg., Heft 11, 1977, S.4.

12.9%¹⁾, wobei in dieser Zahl der Gemeindeanteil an der allgemeinen Einkommensteuer inbegriffen ist.

Trotz erstaunlicher Homogenität der Gemeindeaufgaben im internationalen Vergleich - es handelt sich im wesentlichen um folgende Aufgaben: Volksschulwesen, evtl. mittlere Bildung, Versorgung und Entsorgung, Städtebau und Gemeindestrassen, Fürsorge, sozialer Wohnungsbau, Feuerwehr, Ortspolizei sowie vorab in den Städten Kultur, Erholung und Sport²⁾ - sind die gemeindlichen Steuerausstattungen in den wichtigsten europäischen Staaten von Land zu Land sehr verschieden und weniger gut als in der Schweiz. Bevor die schweizerischen Kommunalsteuern näher untersucht werden, sollen deshalb die wichtigsten Gemeindesteuern im Ausland kurz skizziert werden.

1.1. Die wichtigsten Gemeindesteuern im westeuropäischen Raum

Die am häufigsten anzutreffende Gemeindesteuer ist zweifellos die Grundsteuer (und ähnliche Abgaben)³⁾, und zwar in der Bundesrepublik Deutschland, in Dänemark, Frankreich, Grossbritannien, Irland, Luxemburg, Holland, Belgien, Norwegen und Oesterreich. Bemessungsgrundlage dieser Grundsteuern ist in der Regel der Verkehrswert bzw. der Ertragswert. Den Gemeinden wird üblicherweise nur ein begrenztes Zuschlagsrecht (Hebesatz) zum Grundbetrag zugestanden; die Steuergesetzgebungshoheit liegt beim Staat. Die fiskalische Bedeutung der Grundsteuern ist von Land zu Land sehr verschieden. In Grossbritannien und Irland ist sie die einzige Kommunalsteuer, in Belgien und Holland macht sie rund 60% des kommunalen Gesamtsteueraufkommens aus, in Frankreich immerhin noch 40%.⁴⁾ In andern Ländern ist ihr Anteil wie-

1) Vgl. H. Schmid: Die Steuerverteilung in der Bundesrepublik Deutschland, in: Local Finance, Vol.8, Nr. 4, August 1979, S.20.

2) Vgl. E. Buschor, a.a.O., S.4.

3) Vgl. A. Mennel: Die Steuersysteme in EWG-Staaten, EFTA-Staaten und den USA, 2. Aufl., Herne/Berlin 1974, S.167 ff.

4) Vgl. E. Buschor, a.a.O., S.7.

derum wesentlich kleiner, in der Bundesrepublik Deutschland beispielsweise betrug im Jahre 1978 der Anteil der Grundsteuern am kommunalen Gesamtsteueraufkommen 12.5%.¹⁾

Geringere Verbreitung haben die sog. Gewerbesteuern.²⁾ Sie haben aber in denjenigen Ländern, wo sie erhoben werden - Deutschland, Frankreich (taxe professionnelle), Luxemburg und Oesterreich - für die Gemeinden grosse fiskalische Bedeutung. In der Bundesrepublik Deutschland betrug noch im Jahre 1969 der Anteil der Gewerbesteuer am gesamten Kommunalsteueraufkommen rund 80%, und auch im Jahre 1978 immerhin noch 42% (netto, nach Abzug der Gewerbesteuerumlage).³⁾

Diese in allen oben erwähnten Ländern staatlich geregelte Gewerbesteuer wird auf dem Gewerbekapital und Gewerbeertrag und fakultativ auf der Lohnsumme⁴⁾ erhoben. Eine Ausnahme macht jedoch Frankreich. Dort wird die Gewerbesteuer auf dem Kapital und der Lohnsumme, nicht aber auf dem Ertrag erhoben. Die Gemeinden verfügen über kommunale Hebesätze, die sich aber in gewissen Bandbreiten bewegen müssen. Die örtlichen Gewerbesteuerbelastungsunterschiede können sich also nur in staatlich festgesetzten Grenzen bewegen.

Zur Erhebung einer kommunalen Einkommensteuer sind die Gemeinden in den skandinavischen Ländern Dänemark, Schweden und Norwegen sowie in Italien und Belgien berechtigt. Im Gegensatz zur Schweiz sind diese lokalen Einkommensteuern gesamtstaatlich einheitlich geregelt, und Steuerobjekt und Bemessungsgrundlage⁵⁾ entsprechen im allgemeinen der staatlichen Einkommensteuer; die Gemeinden sind nur zur Festsetzung des Steuersatzes berechtigt, jedoch auch bei dieser Steuer nur mit erheblichen Einschränkungen.

In all diesen Ländern muss der Steuersatz proportional sein,

1) Vgl. H. Schmid, a.a.O., S.24.

2) Vgl. A. Mennel, a.a.O., S. 167 ff.

3) Vgl. H. Schmid, a.a.O., S.24.

4) Die Lohnsummensteuer wurde in der BRD am 1.1.1980 abgeschafft.

5) Obwohl in Italien bei der lokalen Einkommensteuer im Prinzip auch das Gesamteinkommen besteuert wird, bleiben Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Kapitalerträge unbesteuert.

ausserdem sind die Minimal- bzw. Maximalsätze gesamtstaatlich festgelegt, sodass die örtlich unterschiedlichen Proportionalsätze nur innerhalb bestimmter Bandbreiten variieren können.

Während in Belgien "nur" ein proportionaler Zuschlag von maximal 6% zur staatlichen Lohnsteuer möglich ist und in Italien der kommunale Höchstsatz 15% beträgt, liegt dieser in den skandinavischen Ländern weit über 20% (in Norwegen 23%, in Dänemark 26% und in Schweden gar 28%).¹⁾

Die fiskalische Bedeutung der gemeindlichen Einkommensteuer für die Kommunen manifestiert sich darin, dass sie in Dänemark fast 90% und in Norwegen und Schweden gar über 90% des Gemeindesteueraufkommens ausmacht.²⁾

In Deutschland, Oesterreich und Holland verfügen die Gemeinden zwar über keine lokale Einkommensteuer, sind aber an der staatlichen Einkommensteuer quotal beteiligt. Für die deutschen Gemeinden hat heute ihre Beteiligung an der staatlichen Einkommensteuer eine fast gleich grosse fiskalische Bedeutung wie die Gewerbesteuer. Im Jahre 1978 betrug der Anteil der Gewerbesteuer am kommunalen Gesamtsteueraufkommen 42%, derjenige der Einkommensteuer 41%.³⁾

In allen Ländern, in denen die Gemeinden am Ertrag der Einkommensteuer partizipieren, sind sie auch am Aufkommen der Ertragsteuer (Körperschaftsteuer) beteiligt. Die einzigen Ausnahmen bilden die Bundesrepublik Deutschland und Belgien.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass im europäischen Raum folgende vier Steuerarten die aufkommensmässig wichtigsten Kommunalabgaben darstellen: Grundsteuern, Gewerbesteuern, Einkommensteuern und Körperschaftsteuern (Ertragsteuern).

Während im angelsächsischen Raum auf kommunaler Ebene die Grund-

1) Vgl. BMF, Informationsdienst zur Finanzpolitik des Auslands, Nr. 3/1978, S. 18 ff., und A. Mennel, a.a.O., S. 25 ff.

2) Vgl. E. Buschor, a.a.O., S.6.

3) Vgl. H. Schmid, a.a.O., S.24.

steuern dominieren, liegt das Schwergewicht in den skandinavischen Ländern und in Italien bei der Einkommensteuer. In den übrigen Ländern beruht das Gemeindesteuersystem auf mehreren Hauptsteuern, wobei vor allem in Oesterreich und Deutschland die Verbundsteuern eine grosse fiskalische Bedeutung haben.

Interessanterweise verfügen die Gemeinden mit Ausnahme von Norwegen in keinem Land über eine kommunale Vermögensteuer oder eine Ertragsbeteiligung an der staatlichen Vermögensteuer. Aber auch in Norwegen sind Steuerobjekt und Bemessungsgrundlage der örtlichen Vermögensteuer zentralstaatlich geregelt, und der gemeindliche Proportionalatz muss sich zwischen 0.7% und 1% bewegen.

Weit verbreitet, fiskalpolitisch aber eher unbedeutend sind gewisse kommunale Verbrauchs- und Aufwandsteuern - in Deutschland beispielsweise handelt es sich um die Getränkesteuer, Vergnügungssteuer (einschliesslich Kinosteuer), Hundesteuer, Jagd- und Fischereisteuer, Schankerlaubnissteuer etc. -, weshalb auf diese Bagatellsteuern nicht mehr näher eingegangen werden soll.

2. Die schweizerischen Gemeindesteuern

Die Entwicklung im 20. Jahrhundert hat dazu geführt, dass heute in allen Kantonen

- a) die Gemeinden an der allgemeinen Einkommensteuer partizipieren;
- b) die Einkommensteuer natürlicher Personen die mit Abstand wichtigste Steuereinnahmequelle darstellt;
- c) die fiskalische Bedeutung allfälliger kommunaler Vermögensverkehr- und Aufwandsteuern höchst bescheiden ist und
- d) die gemeindliche Steuerautonomie in der Mehrzahl der Kantone auf das kommunale Zuschlagsrecht bei den wichtigsten Steuern (Einkommen- und Vermögensteuern natürlicher Personen, Ertrag- und Kapitalsteuern juristischer Personen) beschränkt ist.

2.1. Die Einkommen- und Vermögensteuern natürlicher Personen

Sieht man von den beiden "Extremlösungen" ab - Verbundsystem im Kanton Glarus einerseits und eigene Steuersatzungen der Gemeinden im Kanton Graubünden (was qualitativ einem Konkurrenzsteuersystem entspricht) und Kanton Basel-Stadt (Landgemeinden Riehen und Bettingen) andererseits -, so ist in der überwiegenden Mehrzahl der Kantone die allgemeine Einkommen- und Vermögensteuer bis auf das kommunale Zuschlagsrecht kantonal einheitlich geregelt.¹⁾

Die Gemeinden sind berechtigt, jährlich den kommunalen Steuerfuss als Prozentsatz der einfachen Staatssteuer festzusetzen. Diese ergibt sich aus der Anwendung des kantonalen Einheitstarifs auf die ebenfalls vom Kanton festgelegte Bemessungsgrundlage bei einem Steuerfuss von 100%.

Wie aus Tabelle 24 ersichtlich ist, gibt es in einigen wenigen Kantonen doch eine grössere kommunale Tarifautonomie. In den Kantonen Solothurn und Neuenburg sind die Gemeinden wohl an die kantonal festgelegten Bemessungsgrundlagen gebunden, geniessen aber eine fast unbeschränkte Tarifautonomie. Im Kanton Solothurn besteht eine Einschränkung insoweit, als die kommunale Steuerprogression die kantonale nicht überschreiten darf; der Kanton Neuenburg reglementiert lediglich die kommunale Maximalbelastung im Rahmen der Einkommensbesteuerung, und zwar wie folgt: 4%, falls die Gemeinden einen proportionalen Steuersatz erheben; bei progressivem Tarif darf die effektive Belastung 13% nicht überschreiten.

Im Kanton Waadt ergibt sich durch die Tatsache, dass die Gemeinden bei der Einkommensteuer die Progression früher abrechnen können als der Kanton, ebenfalls eine gewisse Tarifautonomie.

In den Kantonen Uri und Wallis gelten für die Einkommen- und

1) Vgl. hierzu: Die Steuern der Schweiz, IV. Teil: Gesetzestexte Direkte Steuern, Bd. 1-7, Verlag für Recht und Gesellschaft Basel, sowie: E. Gygax: Schweizerisches Steuer-Lexikon, Bd.3, Zürich 1979, S. 13 ff.

Vermögensteuer für Kanton und Gemeinden die gleichen Bemessungsgrundlagen; ebenso ist der Tarif kantonal einheitlich geregelt. Der vom Kanton festgelegte Kommunalsteuertarif weicht jedoch vom kantonalen Tarif ab. Im Kanton Uri sind die Steuersätze proportional, im Kanton Wallis ist die Progression der kommunalen Einkommensteuer schwächer als bei der entsprechenden Staatssteuer.

In allen übrigen Kantonen sind Bemessungsgrundlagen und Tarif für Kanton und Gemeinden einheitlich geregelt, die Gemeinden besitzen nur das kommunale Zuschlagsrecht zur staatlichen Einkommen- und Vermögensteuer.

Die Glarner Verbundlösung kennt ebenfalls kommunale Zuschläge. Da es sich um eine interessante Synthese zwischen Verbundsystem einerseits und Zuschlagssystem anderseits handelt, wird es kurz dargestellt.

Tabelle 24: Die Einnahmenverteilung im Kanton Glarus

Gemäss Art. 140 und 141 des Steuergesetzes vom 10.5.1970 beträgt die kommunale Beteiligung am Staatssteuerertrag:

a) Einkommensteuer und Reinertragsteuer

58% der Kanton
23% die Ortsgemeinden¹⁾, wovon
 2/5 nach dem Steueraufkommen
 3/5 im Verhältnis der Wohnbevölkerung
16% die Schulgemeinden nach der Schülerzahl
3% zuhanden des Ausgleichsfonds für Orts-, Schul- und
 Fürsorgegemeinden

b) Vermögensteuer²⁾

40% der Kanton
20% die Ortsgemeinden nach dem Steueraufkommen
20% die Schulgemeinden " " "
20% die Fürsorgegemeinden " " "

Um eine gewisse Flexibilität im Steuersystem zu erhalten, erlaubt Art. 200 dieses Steuergesetzes begrenzte kommunale Zuschläge zur Staatssteuer. Diese in Prozenten der einfachen Staatssteuer ausgedrückten Zuschläge betragen maximal:

- 8% für die Ortsgemeinden
- 10% für die Schulgemeinden
- 4% für die Fürsorgegemeinden
- 12% für die Kirchgemeinden

- 1) Uebersteigt der Anteil einer steuerstarken Gemeinde 23% des eigenen Steueraufkommens und hat diese Ortsgemeinde einen unterdurchschnittlichen Steuerzuschlag, so ist der 23% übersteigende Betrag in den Ausgleichsfonds für Ortsgemeinden einzulegen. Vgl. Gesetz über das Steuerwesen vom 10.5.1970, Art. 140, Abs. 3.
- 2) Die Kapitalsteuer juristischer Personen weist einen anderen Verteilungsschlüssel auf. Vgl. S.155.

Quelle: Die Steuern der Schweiz, IV. Teil, a.a.O., Bd.3

In Tabelle 25 sind in Klammern die Gemeindearten aufgeführt, die die Ertragshoheit besitzen. Beim Vergleich mit Tabelle 9, S. 102, sieht man, dass in den verschiedenen Kantonen nicht alle Gemeindearten steuererhebungsberechtigt sind. Generell lässt sich nur feststellen, dass in allen Kantonen die Einwohnergemeinden (mancherorts auch politische oder Munizipalgemeinde, bzw. im Kanton Appenzell-Innerrhoden Bezirk genannt) erhebungsberechtigt sind. Ansonsten reflektieren die übrigen steuererhebungsberechtigten Gemeindearten¹⁾ den von Kanton zu Kanton unterschiedlichen Gemeindepluralismus.

1) Die Kirchgemeinden sind in den Tabellen 25 und 26 nicht aufgeführt, da sie im Rahmen dieser Arbeit nicht berücksichtigt werden.

Tabelle 25: Die Einkommen- und Vermögensteuer der natürlichen Personen

Verbundsystem $\longrightarrow$ zunehmende Gemeindeautonomie $\longrightarrow$ Konkurrenzsystem

Verbundlösung zwischen Kanton und Gemeinden	gleiche Bemessungsgrundlage und gleicher Tarif wie der Kanton; jährliches Vielfaches gemäss Gemeindebeschluss (Zuschlagsystem)	gleiche Bemessungsgrundlage wie Kanton; einheitlicher komm. Tarif, der vom kant. Tarif abweicht; jährliches Vielfaches gemäss Gemeindebeschluss (Zuschlagsystem)	gleiche Bemessungsgrundlage wie Kanton, aber (beschränkte) kommunale Tarifautonomie	eigene kommunale Steuer-satzungen
GL (OG,SG,FG) ⁵⁾	ZH (PG,SG) LU (EG,BG) SZ (PG) OW (EG,BG,BZG) NW (EG,SG,AG) ZG (EG,BG) FR (PG,SG) BL (EG) ¹⁾ SH (EG) AR (EG) AI (BZ,SG) SG (PG,SG) AG (EG) TG (MG,OG,SG) TI (PG) GE (PG) BE (EG) ⁴⁾	UR (EG,BG) VS (PG) ²⁾	SO (EG,BG) NE (PG) VD (PG)	BS (EG) ³⁾ GR (EG)

1) Tarifautonomie für Bürgergemeinden

2) Nur schwächere Progression bei der Einkommensteuer; gleicher Tarif für Kantone und Gemeinden bei der Vermögensteuer

3) Gilt nur für die beiden Landgemeinden Riehen und Bettingen. Die Stadt Basel wird vom Kanton verwaltet und erhebt deshalb auch keine Steuern

4) Nebst Einwohnergemeinden auch die sog. gemischten Gemeinden und deren Unterabteilungen

5) Die Fürsorgegemeinde ist nur am Ertrag der Vermögensteuer anteilsberechtig. Ausserdem können die verschiedenen Gemeindearten noch einen kommunalen Zuschlag zu den wichtigsten Verbundsteuern erheben.

Legende: EG = Einwohnergemeinde
OG = Ortsgemeinde
FG = Fürsorgegemeinde
BZ = Bezirk
MG = Munizipalgemeinde

PG = politische Gemeinde
SG = Schulgemeinde
AG = Armengemeinde
BZG = Bezirksgemeinde
BG = Bürgergemeinde

Quelle: Die Steuern der Schweiz, IV. Teil: Gesetzestexte direkte Steuern, Bd. 1 - 7, Verlag für Recht und Gesellschaft AG, Basel (o.Jg.)

2.2. Die Ertrag- und Kapitalsteuern juristischer Personen

Während bei der Einkommen- und Vermögensbesteuerung der natürlichen Personen nur gerade im Kanton Glarus eine weitgehend einheitliche interkommunale Steuerbelastung gegeben ist - Unterschiede ergeben sich nur wegen der kommunalen Zuschläge zu den wichtigsten Verbundsteuern - so ist die einheitliche Besteuerung bzw. Belastung der juristischen Personen in verschiedenen Kantonen bereits gegeben, und zwar nebst Glarus in den Kantonen Basel-Stadt, Graubünden, Aargau, Appenzell-Innerrhoden, Wallis und St. Gallen.

Tabelle 26 zeigt, dass heute in keinem Kanton die Gemeinden die juristischen Personen nach eigenen steuerlichen Grundsätzen und Bemessungsgrundlagen besteuern können.

Immerhin besteht im Kanton Solothurn für die Gemeinden nach dem Gesetz noch eine weitgehende Tarifautonomie. Im Kanton Basel-Land sind die Einwohnergemeinden im Rahmen der Ertragsbesteuerung befugt, einen proportionalen Steuersatz zwischen 2% und 5% festzusetzen. Der Kapitalsteuertarif hingegen ist kantonally bestimmt. Ebenfalls eingeschränkt ist die kommunale Tarifautonomie im Kanton Waadt. Der Steuergesetzgeber befugt die Gemeinden nur, die Progression früher als bei der entsprechenden Kantonssteuer abzubrechen. Ansonsten gilt auch in diesem Kanton das kommunale Zuschlagsrecht.

Die ersten beiden Kolonnen von Tabelle 26 bedürfen noch einiger Erläuterungen.

Im Kanton Glarus umfasst der Steuerverbund zwischen Kanton und Gemeinden auch die Ertrag- und Kapitalsteuer juristischer Personen.¹⁾ Bei der Kapitalsteuer sieht die Verteilung wie folgt

1) Vgl. Die Steuern der Schweiz, IV. Teil: Sammlung schweizerischer Gesetze über die direkten Steuern, Bd. 3, Nr. 8 Kanton Glarus, Verlag für Recht und Gesellschaft AG, Basel (O.J.).

Tabelle 26: Die Ertrag- und Kapitalsteuern der juristischen Personen

einheitliche Besteuerung im ganzen Kanton		zunehmende Gemeindeautonomie →		
Verbundsystem zwischen Kanton und Gemeinden	Festsetzung des einheitlichen kommunalen Steuerfusses bzw. Zuschlages durch den Kanton	gleiche Be- messungs- grundlage und gleicher Tarif wie der Kanton; jährl. Viel- faches gemäss Gemeindebeschluss	gleiche Be- messungs- grundlage wie Kanton, einheitl. kommunaler Steuertarif, der vom kant. Tarif abweicht; jährliches Vielfaches gemäss Gemeindebeschluss	gleiche Bemessungs- grundlage wie der Kanton, aber (beschränkte kommunale Tarifauto- nomie
GL (OG, SG, FG) BS (EG) ¹⁾	AI (BZ, SG) AG (EG) GR (EG) VS (PG) SG (PG, SG) ²⁾	ZH (PG, SG) BE (EG) ³⁾ LU (EG, BG) SZ (PG) OW (EG, SG) ⁴⁾ NW (EG, SG, AG) ZG (EG) FR (PG, SG) SH (EG) AR (EG) TG (MG, OG, SG) TI (PG) NE (PG) GE (PG)	UR (EG, BG)	SO (EG) ⁵⁾ BL (EG) VD (PG)

1) Betrifft nur die Gemeinden Riehen und Bettingen; die Einwohnergemeinde Basel wird vom Kanton verwaltet.

2) Sonderzuschlag von höchstens 10% zugunsten der mit hohen Steuern belasteten politischen Gemeinden und Schulgemeinden

3) Zusätzlich sind noch die sog. gemischten Gemeinden und deren Unterabteilungen erhebungsberechtigt.

4) Ebenso sind die sog. Dorfschafts- oder Bezirksgemeinden erhebungsberechtigt.

5) Oertlich differenzierte prop. Steuersätze zwischen 2% und 5% bei der Ertragsteuer. Für die Kapitalsteuer beträgt der Steuersatz im ganzen Kanton einheitlich 5% (kein jährliches Vielfaches).

Legende: EG = Einwohnergemeinde
OG = Ortsgemeinde
SG = Schulgemeinde
BG = Bürgergemeinde
BZ = Bezirk

PG = politische Gemeinde
MP = Munizipalgemeinde
FG = Fürsorgegemeinde
AG = Armengemeinde

Quelle: Die Steuern der Schweiz, IV. Teil: Gesetzestexte direkte Steuern, Bd. 1-7, Verlag für Recht und Gesellschaft AG, Basel (o.Jg.)

aus: Der Kanton erhält 30%. Von den restlichen 70% erhalten die Ortsgemeinden 30%, die Schul- und Fürsorgegemeinden je 20%.

Wie bei der Vermögensteuer natürlicher Personen enthält der Verteilungsschlüssel bei der Kapitalsteuer keine Finanzbedarfs-elemente, da die Verteilung des Steuerertrages allein nach dem örtlichen Steueraufkommen erfolgt.

Die Verteilung des Aufkommens der Reinertragsteuer wird in der gleichen Weise vorgenommen wie bei der Einkommensteuer.¹⁾

Im Kanton Basel-Stadt erfolgt die Verteilung der Verbundmasse lediglich nach dem Aufkommen. Die Gemeinden Riehen und Bettingen sind mit 50% am Staatsssteuerertrag der in ihrem Gebiet domizilierten juristischen Personen beteiligt.

In den Kantonen St. Gallen, Graubünden, Appenzell-Innerrhoden, Wallis und Aargau werden für den ganzen Kanton einheitlich vom Kanton festgesetzte Gemeindezuschläge erhoben. Steht in all diesen Kantonen nur das Ziel der einheitlichen innerkantonalen Belastung der juristischen Personen im Vordergrund, so verfolgt man in den Kantonen St. Gallen, Aargau und Graubünden gleichzeitig auch Finanzausgleichsziele. Dies ersieht man aus folgenden Regelungen:

Im Kanton Aargau erheben die Einwohnergemeinden 50% der einfachen Reinertrags- und Eigenkapitalsteuer, wovon 1/4 des Ertrages auf alle Gemeinden des Kantons im Verhältnis zu ihrer Einwohnerzahl verteilt wird (3/4 des Ertrages werden also nach dem örtlichen Aufkommen verteilt), womit ein gewisser Bedarfsausgleich zustande kommt.

Der Grosse Rat des Kantons Graubünden setzt jährlich einen einheitlichen kommunalen Steuerfuss fest.²⁾ Die horizontale interkommunale Ausgleichswirkung ergibt sich dadurch, dass die Gemeinden

1) Vgl. S.150.

2) Vgl. Gesetz über den interkommunalen Finanzausgleich vom 12.3.1967.

jenen Ertrag erhalten, der aus der einfachen Staatssteuer, multipliziert mit dem Gemeindesteueransatz resultiert. Somit ist in den finanzschwachen Gemeinden mit hohen Steuerfüssen das tatsächliche Steueraufkommen aus der Besteuerung der juristischen Personen höher, als die in ihrem Gebiet domizilierten juristischen Personen effektiv zu zahlen haben, und vice versa gilt das Gesagte für steuerstarke Gemeinden mit tiefen Steuerfüssen.

Im Kanton St. Gallen¹⁾ erhebt der Kanton jährlich einen festen Zuschlag von 220% der einfachen Staatssteuer. Davon fliessen je 60% gemäss Steueraufkommen der politischen Gemeinde und der Schulgemeinde zu. Die restlichen 100% sind zu Finanzausgleichszwecken bestimmt, und zwar 7/9 zugunsten der mit hohen Steuern belasteten politischen Gemeinden und Schulgemeinden, die restlichen 2/9 zugunsten der mit hohen Steuern belasteten Kirchgemeinden.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass heute im Grunde genommen bereits in 7 Kantonen Verbundlösungen bestehen und damit eine innerkantonal einheitliche Besteuerung der juristischen Personen gegeben ist. Hauser bezeichnet zwar das System des einheitlich festgelegten Gemeindesteuerfusses mit alleiniger Verteilung des Steuerertrages nach dem Steueraufkommen (Appenzell-Innerrhoden, Wallis) nicht als Verbundlösung, sondern spricht von einer "...Gemeindesteuer mit einheitlich vorgeschriebenen Ansätzen".²⁾ Wie Haller aber zurecht betont, handelt es sich tatsächlich nur um "... eine durch einheitliche Gesetzgebung geregelte quotale Aufteilung in anderer technischer Form ..."³⁾, denn die kommunale Steuerautonomie ist auch bei dieser Lösung völlig beseitigt. Wenn also keine gemeindlichen Aktionsparameter mehr gegeben sind, so bestimmt die übergeordnete Körperschaft (Kanton) den kommunalen Anteil am Gesamtsteueraufkommen. Die dabei gewählte technische Form - quotale Beteiligung der Gemeinden an der Staatssteuer oder die staatliche Festsetzung eines Gemeindezuschlages - ist im Prinzip unerheblich.

1) Vgl. Steuergesetz vom 23.6.1970, Art. 195-201.

2) H. Hauser, a.a.O., S.144

3) H. Haller, Finanzpolitik, a.a.O., S.272

2.3. Die Personalsteuern (Kopfsteuern)

Wenngleich Kopfsteuern heute weder aus steuertheoretischer (Steuerbegründung) noch aus steuerpolitischer Sicht (fiskalische Ergiebigkeit) überzeugen können¹⁾ - in vergleichbaren ausländischen Staaten wird diese oft als "Negersteuer" abqualifizierte spezielle Personalsteuer auch nicht mehr erhoben -, so erfreuen sich diese Kopfsteuern hierzulande offensichtlich noch einer grossen Beliebtheit.

Mit Ausnahme der Kantone Bern, Luzern, Basel-Stadt, Basel-Land Aargau, Thurgau, Appenzell-Ausserrhoden, Neuenburg und Genf sind kommunale Personalsteuern in allen Kantonen auch heute noch anzutreffen, und zwar in der Regel als obligatorische Abgabe²⁾. Erhebungsberechtigt sind üblicherweise alle einkommensteuererhebungsberechtigten Gemeindearten. Zu den Ausnahmen zählt z.B. der Kanton Zürich, in dem nur die politische Gemeinde die Personalsteuer kennt.

Kopfsteuerpflichtig sind in den verschiedenen Kantonen alle volljährigen Gemeindewohner. Eine gewisse soziale Staffelung ist nur insoweit gegeben, als überall weder die in ungetrennter Ehe lebenden Ehefrauen noch Erwerbsunfähige bzw. Arme ohne Einkommen und Vermögen steuerpflichtig sind.

Die kommunale Tarifautonomie ist kantonal sehr differenziert und reicht von der völligen Tarifautonomie (z.B. Solothurn) über die staatliche Festsetzung von Höchstsätzen (z.B. Waadt) bzw. staatliche Festsetzung von Bandbreiten, innerhalb deren sich die Kopfsteuerbeträge bewegen müssen (z.B. Wallis), bis hin zur staatlichen Fixierung des Personalsteuerbetrages (z.B. Zürich). In den Innerschweizerkantonen Uri, Schwyz, Obwalden und Nidwalden erheben die Gemeinden - analog den Verhältnissen bei den kommu-

1) Vgl. hierzu F. Neumark: Ueberblick über die Personalsteuern, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Lieferung 18/19, Tübingen 1979, S. 317 ff.

2) Nur in den Kantonen Freiburg, Solothurn, Appenzell-Innerrhoden, Graubünden und Waadt haben Kopfsteuern fakultativen Charakter.

nen Hauptsteuern - ein jährliches Vielfaches der sog. einfachen Steuer.

In den Kantonen Appenzell-Ausserrhoden und Luzern erheben die Gemeinden zwar keine kommunale Personalsteuer, sind aber am Ertrag der kantonalen Kopfsteuer anteilsberechtig.

In Tabelle 27 werden die verschiedenen Erhebungsformen tabellarisch dargestellt.

Tabelle 27: Die kommunalen Personalsteuern in der Schweiz

Verbandssystem Kanton/Gemeinden	einheitlicher Steuersatz im ganzen Kanton	kantonale Fest- setzung des mi- nimalen und/oder maximalen Per- sonalsteuer- betrages	Zuschlag- system	autonome Bestimmung des Personal- steuer- betrages
AR, LU	GL, SH, SG, TI, ZH, ZG	FR, AI, VD, VS	UR, SZ, OW, NW	SO, GR

Quelle: Die Steuern der Schweiz, I. Teil: Einkommens- und Vermögenssteuern natürlicher Personen, Bd. 1 und 2, a.a.O.

2.4. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer

Eine kommunale Erbschaft-¹⁾ und Schenkungsteuer kennen nur noch die Kantone Luzern, Freiburg, Waadt und Graubünden.

Aufgrund des steuerlichen Konkurrenzsystems zwischen Kanton und Gemeinden in Graubünden versteht es sich fast von selbst, dass

1) Mit Ausnahme der Kantone Schwyz und Obwalden erheben alle Kantone Erbschaftsteuern, und zwar überwiegend in der Form einer Erbanfallsteuer. Nur der Kanton Graubünden kennt die Nachlasssteuer; die Kantone Neuenburg und Solothurn erheben sowohl eine Anfall- als auch eine Nachlasssteuer. Vgl. E. Gyga: Schweizerisches Steuer-Lexikon, Zürich 1977, S. 131 ff.

die Gemeinden nicht nur in der Bestimmung der Bemessungsgrundlagen und des Tarifs völlig autonom sind, sondern auch die Steuerart - also Erbanfall- oder Erbnachlasssteuer - selbst bestimmen können.

Im Kanton Luzern, wo nebst der Erbanfallsteuer keine Schenkungsteuer existiert,¹⁾ können die Gemeinden eine fakultative Nachkommen-Erbfallsteuer von maximal 1% des ererbten Betrages mit Progressionszuschlag von 10-100% erheben.

In den Kantonen Freiburg und Waadt erheben die politischen Gemeinden "centimes additionnels" (Zuschläge) zur staatlichen Erbschaft- und Schenkungsteuer.

Sind kommunale Erbschaft- und Schenkungsteuern eher Ausnahmeerscheinungen, so sind doch in rund der Hälfte der Kantone die Gemeinden an der entsprechenden Staatssteuer quotal beteiligt, und zwar wie folgt:

Tabelle 28: Die kommunalen Anteile an den kantonalen Erbschaft- und Schenkungsteuern

Bern	20% an die Einwohnergemeinde des Erblassers bzw. Schenkers
Luzern	33.3% an die Einwohnergemeinde des Erblassers
Uri	33.3% an die Einwohnergemeinden im Verhältnis ihrer Einwohnerzahl (zu Schul- und Armenzwecken)
Nidwalden	20% an die politische Gemeinde, in welcher der Erblasser bzw. Schenker Wohnsitz hatte
Glarus	35% 15% an die Schulgemeinden nach dem Steueraufkommen; 20% an die Fürsorgegemeinden nach der Einwohnerzahl
Zug	50% an die Einwohnergemeinde des Erblassers bzw. Schenkers
Basel-Land	25% je zur Hälfte an die Einwohnerkasse und an die Fürsorgekasse der Wohnortsgemeinde des Erblassers oder Schenkers

1) Luzern ist der einzige Kanton, der keine Schenkungsteuer kennt; im Kanton Solothurn werden dagegen nur Schenkungen auf den Todesfall besteuert. Vgl. E. Gyax: Schweizerisches Steuer-Lexikon, Zürich 1979, S. 100 und S. 139 f.

Appenzell-ARh.	50%	an die Einwohnergemeinde des Erblassers bzw. Schuldners
St. Gallen	25%	davon 2/3 an die politische Gemeinde und 1/3 an die Schulgemeinde des Erblassers bzw. Schenkers
Aargau	33.3%	an die Wohnsitzgemeinde des Erblassers bzw. Schenkers
Tessin	10%	an die politische Gemeinde des Erblassers bzw. Schenkers
Wallis	50%	an die politische Gemeinde des Erblassers bzw. Schenkers
Neuenburg	25%	an die politische Gemeinde des Erblassers bzw. Schenkers ¹⁾

1) An der kantonalen Nachlasssteuer partizipieren die Gemeinden nicht.

Quelle: Die Steuern der Schweiz, III. Teil: Erbschafts- und Schenkungssteuern, Vermögensverkehrssteuern, Verbrauchs- und Aufwandsteuern, a.a.O., sowie E. Gyga: Schweizerisches Steuer-Lexikon, Bd. 3, Zürich 1979, S. 13 ff.

Da kommunale Erbschaft- und Schenkungsteuern wegen ihrer zeitlich sehr unregelmässig anfallenden Erträge zu den ungeeignetsten Kommunalsteuern zählen und auch tatsächlich nur in vier Kantonen erhoben werden können, erstaunt es, dass bei den Verbundlösungen mit Ausnahme der Kantone Uri und Glarus die Steuererträge allein nach dem Aufkommen an die Gemeinden verteilt werden.

Kantonale Erbschaft- und Schenkungsteuern würden sich grundsätzlich besonders gut als Finanzausgleichsinstrumente verwenden lassen, auch wenn natürlich die fiskalische Bedeutung dieser Steuern in der Schweiz gering ist.

Immerhin versucht der Kanton Uri, mit diesen Steuern einen gewissen interkommunalen Bedarfsausgleich dadurch zu erzielen, indem der kommunale Anteil nach der Einwohnerzahl der Gemeinden verteilt wird. Ebenso besteht im Kanton Glarus ein Verteilungsschlüssel, der den grösseren Teil des Gemeindeanteils nach der Einwohnerzahl zuteilt.

2.5. Die kommunalen Grundabgaben

Auf kommunaler Ebene ergibt sich eine Besteuerung des bebauten und unbebauten Grund und Bodens nebst der Besteuerung im Rahmen der allgemeinen Vermögensteuer in maximal dreifacher Weise.

Zum einen in der Form der Liegenschaftensteuer, ihrem Charakter nach eine objektivisierte, partielle Vermögensteuer¹⁾, zum andern beim Grundvermögenverkehr in der Form der Handänderungsteuer und zum dritten in der Form der Grundstückgewinnsteuer. Ist also bei der Handänderung- und Grundstückgewinnsteuer die Handänderung steuerlicher Anknüpfungspunkt, so ist es für die Liegenschaftensteuer das Eigentum einer Liegenschaft.

2.5.1. Die Liegenschaftensteuer

11 Kantone kennen kommunale Liegenschaftensteuern. Obligatorisch ist sie in den Kantonen Zürich, Bern, Luzern, St. Gallen, Tessin und Wallis; fakultativ in den Kantonen Freiburg, Appenzell-Inner- rhoden, Graubünden, Waadt und Neuenburg.

Mit Ausnahme des Kantons Graubünden, in dem die Gemeinden auch für eine allfällige Liegenschaftensteuer ihre eigenen Steuerreglemente besitzen, ist der kommunale Gestaltungsspielraum sehr stark eingeschränkt, den Gemeinden verbleibt bestenfalls die Bestimmung des proportionalen Steuersatzes (in gewissen Grenzen!).

Wie Tabelle 29 zeigt, bestehen interkantonal erhebliche methodische Unterschiede bei der Ermittlung der Ermessungsgrund-

1) In der Literatur wird die Liegenschaftensteuer jedoch auch äquivalenztheoretisch begründet. Soll die Grundsteuer nach den Intentionen des Gesetzgebers überwältzt werden zur Abgeltung der "sozialen Kosten des Wohnens", so kann man nicht mehr von einer Vermögensteuer sprechen, da hier das Grundvermögen nicht mehr Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit, sondern Indikator für die den Gemeinden durch den Grund und Boden anfallenden "sozialen Kosten" sein soll. Vgl. hierzu unsere Ausführungen auf S. 255 ff.

Tabelle 29: Die kommunale Liegenschaftensteuer

<u>Kanton</u>	<u>Bemessungsgrundlage</u>	<u>Steuersatz</u>
Zürich	Verkehrswert	0.5%
Bern	Kombination von Verkehrs- und Ertragswert	0.5 - 1.5% ¹⁾
Luzern	Katasterwert	0.5% ²⁾
Freiburg	Kombination von Ertrags- und Verkehrswert	max. 3%
Appenzell-IRh.	Steuerwert in Prozenten des Verkehrswerts	max. 1%
St. Gallen	amtl. Verkehrswertschätzung	0.3 - 1%
Tessin	amtlicher Schätzungswert (valore di stime ufficiale)	1%
Waadt	Steuerschätzung (estimation fiscale)	max. 1.5% ³⁾
Wallis	Steuerwert (valeur fiscale)	1% (nat. Personen) 1.25% (jur. Pers.)
Neuenburg	Katasterwert (valeur cadastrale)	max. 2% für Gebäude, 1% für andere Grundstücke und landwirtschaftlich genutzte Gebäude
Graubünden	i.d.R. Verkehrswert unter Berücksichtigung des Ertragswertes	im Ermessen der Gemeinde

- 1) Der Steuersatz ist um so höher, je höher die Steueranlage (Steuerfuss) der betreffenden Gemeinde ist. Steuerbefreite Körperschaften zahlen die doppelte Liegenschaftensteuer.
- 2) Der Ertrag fällt nicht vollumfänglich der Einwohnergemeinde zu. 2/5 des Ertrages fliessen in den Finanzausgleichsfonds für finanzschwache Gemeinden.
- 3) Für dauernde Einrichtungen auf fremdem Grund 0.5%.

Quellen: Die Steuern der Schweiz, IV. Teil, Bd. 1-7, a.a.O.;
E. Gyax: Schweizerisches Steuer-Lexikon, Bd. 3,
Zürich 1979, S. 13 ff.

lagen. Nur bezüglich der land- und forstwirtschaftlich genutzten Liegenschaften besteht insofern eine Einheitlichkeit der Besteuerung, als überall der Ertragswert die Bemessungsgrundlage bildet.

Die kantonale Festsetzung des (maximalen) Steuersatzes geschieht vermutlich aus 2 Gründen: Zum einen steht die Grundsteuer als objektivierte Vermögensteuer - der Schuldenabzug wird im Rahmen der Liegenschaftensteuer nirgends gewährt - stets in einem gewissen Konkurrenzverhältnis zur subjektiven allgemeinen Vermögensteuer. Gäbe es eine unbeschränkte kommunale Tarifautonomie, so könnte es leicht zu einer dem Kanton unerwünscht hohen Belastung von Grund und Boden kommen; zum andern soll es sich analog den Verhältnissen bei der Vermögensteuer nicht um eine Substanzsteuer handeln. Um also eine Substanzbesteuerung zu vermeiden, sind kantonale Höchstbelastungsvorschriften notwendig.

Steuererhebungsberechtigt sind in allen Kantonen die politischen Gemeinden (bzw. Einwohnergemeinden). Nur in wenigen Kantonen (z.B. Bern und Freiburg) sind es auch andere Gemeindearten.

Verbundlösungen zwischen Kanton und Gemeinden kennen nur die Kantone Thurgau und Basel-Stadt. Im Kanton Thurgau sind die Ortsgemeinden mit 40% gemäss Steueraufkommen am Ertrag anteilsberechtig. In Basel sind die beiden Landgemeinden mit 50% an der kantonalen Grundstücksteuer juristischer Personen, welche in ihrer Gemeinde domiziliert sind, beteiligt.¹⁾

2.5.2. Die Handänderungsteuer

Nur gerade in sieben Kantonen verfügen die Gemeinden über eine Handänderungsteuer. Obligatorisch zu erheben ist diese Abgabe in den Kantonen Zürich und St. Gallen; in den Kantonen Schwyz, Freiburg, Appenzell-Ausserrhoden, Graubünden und Waadt sind die Gemeinden hierzu nur berechtigt, nicht aber verpflichtet.

1) Der Kanton Basel-Stadt kennt nur eine Grundstücksteuer für juristische Personen. Diese Grundsteuer von 4‰, berechnet auf dem Verkehrswert unter billiger Berücksichtigung des Ertragswertes, ist nur dann zu entrichten, wenn sie "... die im Kanton fällige ordentliche Steuer vom Ertrag, Kapital oder Vermögen übersteigt". Vgl. E. Gyax: Schweizerisches Steuer-Lexikon, Bd. 3, Zürich 1979, S. 49.

Die Handänderungsteuer wird bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben, und zwar auf der Basis des Kaufpreises des Grundstückes. Steuersubjekt, Steuerobjekt und (maximaler) Steuersatz sind mit Ausnahme von Graubünden überall kantonal geregelt. Einen Ueberblick über die Tarife gibt Tabelle 30.

Tabelle 30: Die kommunale Handänderungsteuer

<u>Kanton</u>	<u>Steuersatz</u>
Zürich	1 - 2% Je nach Besitzdauer. Bei steuerbaren Handänderungen zwischen Ehegatten, zwischen Eltern und Kindern sowie zwischen Geschwistern 0.5%, unabhängig von der Besitzdauer
Schwyz	1%
Freiburg	max. 2% 1% oder 1.5% für bestimmte Fälle (Handänderungen zwischen nahen Verwandten, Versteigerungen etc.)
Appenzell-ARh.	max. 2%
St. Gallen	1% 0.5% bei Handänderungen zwischen Eltern und Kindern, zwischen Ehegatten sowie zwischen Geschwistern
Graubünden	1 - 2%
Waadt	max. die Hälfte des kantonalen Steuersatzes (Kanton 2.2%)

Quelle: E. Gygax: Schweizerisches Steuer-Lexikon, Band 3, Zürich 1979, S. 13 ff.

Obwohl die Handänderungsteuer nur in den Kantonen Zürich, Schwyz und Schaffhausen nicht (auch) als Kantonssteuer erhoben wird, sind Verbundlösungen bei dieser Abgabe die Ausnahme. Quotale Beteiligungen der Gemeinden an den Kantonssteuern kennen folgende Kantone:

Tabelle 31: Quotale Beteiligungen an der kantonalen Handänderungssteuer

Appenzell-IRh.:	Bezirks-, Kirch- und Schulgemeinde erhalten je 10% des Ertrages.
Basel-Land:	Die Gemeinden sind mit 50% am kantonalen Ertrag anteilsberechtig.
Luzern:	Die Gemeinden sind mit 50% am kantonalen Ertrag anteilsberechtig.
Zug:	Die Gemeinden sind mit 50% am kantonalen Ertrag anteilsberechtig.

Quelle: E. Gyax: Schweizerisches Steuer-Lexikon, Bd. 3, Zürich 1979, S. 13 ff.

Der Verteilungsschlüssel ist in all diesen Kantonen sehr einfach: Der Gemeindeanteil wird lediglich nach dem örtlichen Aufkommen aus dieser Abgabe verteilt. Irgendwelche Finanzausgleichsregelungen werden mit der Handänderungsabgabe nirgends verfolgt.

2.5.3. Die Grundstückgewinnsteuer

In neun Kantonen werden Grundstückgewinne durch die Gemeinden¹⁾ besteuert, sei es im Rahmen der allgemeinen Einkommen- bzw. Ertragsteuer (Kt. Solothurn), im Rahmen einer allgemeinen Vermögenszuwachssteuer (Kt. Bern und Basel-Stadt) oder im Rahmen einer speziellen Grundstückgewinnsteuer - der Normalfall -, wobei die kommunale Besteuerung des Grundstückgewinnes nur gerade in den Kantonen Basel-Stadt, Graubünden und Zug²⁾ fakultativer Natur ist.

Tabelle 32 zeigt die verschiedenen Systeme, wie Grundstückgewinne steuerlich erfasst werden:

-
- 1) Auf kantonomaler Ebene werden Grundstückgewinne in allen Kantonen besteuert.
 - 2) Grundstückgewinne werden zur Zeit in allen Gemeinden des Kantons Zug besteuert.

Tabelle 32: Die kommunale Grundstückgewinnsteuer

spezielle Grundstück- gewinnsteuer	Vermögensgewinnsteuer	Besteuerung der Grundstückgewinne im Rahmen der allg. Einkommen- bzw. Ertragsteuer
Zürich, Obwalden ¹⁾ , Zug, Schaffhausen ¹⁾ , Graubünden ¹⁾ , Frei- burg ¹⁾³⁾	Bern (allg. Vermögens- gewinnsteuer), Basel-Stadt ²⁾ (allg. Kapitalgewinnsteuer)	Solothurn

- 1) Der Grundstückgewinnsteuerpflicht unterliegt nur das Privatvermögen.
- 2) Nur Gewinne aus der Veräusserung von privaten Grundstücken unterliegen der Kapitalgewinnsteuer; Gewinne aus der Veräusserung, Vermehrung oder buchmässigen Aufwertung von unbeweglichem Vermögen eines buchführenden Steuerpflichtigen unterliegen der Einkommensteuer.
- 3) Formal handelt es sich um eine Gemeindesteuer, und sie wird in den Steuerstatistiken auch als solche ausgewiesen. Da jedoch die Gemeinden einen festen Zuschlag von 60% zur kantonalen Grundstückgewinnsteuer erheben, handelt es sich eher um ein Verbundsystem zwischen Kanton und Gemeinden in der technischen Ausgestaltung eines einheitlichen Kommunalsteuerzuschlages.

Quellen: Die Steuern der Schweiz, IV. Teil, Bd. 1-7, a.a.O.;
E. Gyax: Schweizerisches Steuer-Lexikon, Bd. 3,
Zürich 1979, S. 13 ff.

Mit Ausnahme der Kantone Graubünden, Zug und Basel-Stadt¹⁾ liegt die Gesetzgebungshoheit bei der Grundstückgewinnsteuer bei den Kantonen. Überall wird aber der Grundstückgewinn recht einheitlich als Differenz zwischen Erlös und Anlagewert definiert.²⁾ Letzterer setzt sich zusammen aus dem Erwerbspreis und den anrechenbaren Aufwendungen. Ebenso ist in allen Kantonen der Veräusserer der Liegenschaft Steuersubjekt der Grundstückgewinnsteuer.

- 1) nur die beiden Landgemeinden Riehen und Bettingen
- 2) Für den Kanton Zürich vgl. F. Zuppinger: Zürcher Steuergesetze, Textausgabe, 1. Band, Zürich 1971, S.54.

Im Gegensatz zu den üblicherweise proportionalen Steuersätzen bei den andern beiden Grundsteuern (Handänderungsteuer, Liegenschaftsteuer) sind die Tarife bei der Grundstückgewinnsteuer progressiv. Im Kanton Zürich beispielsweise erfolgt eine Staffelung des Tarifs in zweifacher Hinsicht: einerseits nach der absoluten Höhe des Gewinnes, anderseits nach der Besitzdauer. Für eine Besitzdauer von länger als fünf Jahren werden Ermässigungen gewährt, für Besitzdauer von weniger als zwei Jahren - nach dem Gesetz handelt es sich dann um Spekulationsgewinne - werden Zuschläge erhoben.

Im Kanton Solothurn werden Grundstückgewinne zwar im Rahmen der allgemeinen Einkommen- bzw. Ertragsteuer besteuert, doch werden auch hier je nach Besitzdauer Zu- bzw. Abschläge gemacht.

Nicht nur im Kanton Solothurn¹⁾ haben die Gemeinden eine gewisse Ertragsautonomie. In den Kantonen Bern, Obwalden und Schaffhausen erheben die Kommunen ein jährliches Vielfaches zum kantonalen Tarif und können somit den Ertrag in bestimmten Grenzen selbst bestimmen.

Vollends eingeschränkt ist die Steuerautonomie bei der Grundstückgewinnsteuer in den Kantonen Zürich und Freiburg. Während aber in Zürich die Gesetzgebungshoheit bei dieser Steuer allein beim Kanton liegt und den Gemeinden nur die Ertragshoheit zukommt - es handelt sich also, da diese Steuer nur den Kommunen zugewiesen ist, um ein Trennsystem -, besitzt der Kanton Freiburg ein Verbundsystem: Die Gemeinden erheben einen vom Kanton bestimmten festen Zuschlag von 60% zur kantonalen Grundstückgewinnsteuer.

Demgegenüber handelt es sich in den Kantonen Graubünden, Basel-Stadt und Zug tendenziell um Konkurrenzsysteme, erheben doch die Gemeinden in diesen Kantonen die Grundstückgewinnsteuer nach eigenen Reglementen.

1) Dadurch, dass die Gemeinden den jährlichen Steuerfuss bei der Einkommensteuer autonom bestimmen, beeinflussen sie automatisch auch den Grundstückgewinn-Steuerertrag. Hinzu kommt aber im Kt. Solothurn noch eine eigentliche Tarifautonomie, können doch die Gemeinden die Tarife bei der Einkommensteuer selber bestimmen.

Erhebungsberechtigt sind in allen Kantonen die Einwohner- bzw. politischen Gemeinden. In einigen Kantonen sind aber auch andere Gemeindearten erhebungsberechtigt, z.B. in den Kantonen Bern (politische Gemeinden und Kirchgemeinden), Obwalden (Einwohnergemeinden, Bürgergemeinden, Bezirks- und Kirchgemeinden), Schaffhausen (Einwohner- und Kirchgemeinden).

Häufiger anzutreffen als kommunale Grundstückgewinnsteuern sind kommunale Beteiligungen am kantonalen Grundstückgewinnsteuerertrag. Mit Ausnahme des Kantons Neuenburg sind die Gemeinden in allen Kantonen, in denen die Gemeinden nicht über eine eigene Grundstückgewinnsteuer verfügen, anteilsberechtig, wobei Verbundlösungen mit reiner Aufkommensverteilung, wie Tabelle 33 zeigt, überwiegen:

Tabelle 33: Die kommunalen Beteiligungen an den kantonalen Grundstückgewinnsteuern

<u>Verbundlösung mit reiner Aufkommensverteilung</u>	<u>Verbundlösung mit Aufkommens- und Bedarfsverteilung</u>
LU (EG)	UR (EG)
NW (EG)	SZ (PG,KG)
BL (EG)	GL (OG)
AR (EG)	SG (PG,SG)
AG (EG)	AI ¹⁾
TG (SG,OG,MG,KG)	
TI (EG)	
VD (EG)	
VS (EG)	
GE (EG)	

- 1) Der gesamte Ertrag wird für Bodenverbesserungen und zur Deckung von Real- und Sekundarschulbeiträgen der steuerüberlasteten Schulgemeinden sowie zur Auefnung des Stipendienfonds für berufliche Ausbildung verwendet.

Legende: EG = Einwohnergemeinde SG = Schulgemeinde
OG = Ortsgemeinde MG = Municipalgemeinde
KG = Kirchgemeinde PG = politische Gemeinde

Quellen: Die Steuern der Schweiz, IV. Teil, Bd. 1-7, a.a.O.;
E. Gygax: Schweizerisches Steuer-Lexikon, Bd. 3,
Zürich 1979, S. 13 ff.

Im Kanton Uri sieht die Finanzausgleichsregelung wie folgt aus. Vom Ertrag der Grundstückgewinnsteuer bezieht der Kanton zum voraus 10% für seine Vollzugskosten. Der Rest fällt zu je 30% dem Kanton, dem Finanzausgleichsfonds zwecks Unterstützung finanzschwacher Einwohnergemeinden und jener Einwohnergemeinde, in deren Gebiet das Grundstück liegt, zu.¹⁾

Im Kanton Schwyz sind die politischen Gemeinden und Kirchgemeinden mit zusammen 80% gemäss örtlichem Steueraufkommen am Ertrag anteilsberechtig. Nur 20% fliessen in die Staatskasse für Verwaltungskosten und den Finanzausgleich.²⁾

Im Kanton Glarus erhält zunächst der Kanton 50% der Verbundmasse. 40% fliessen jener Ortsgemeinde zu, in deren Gebiet das Grundstück liegt, und die restlichen 10% kommen dem Ausgleichsfonds für finanzschwache Ortsgemeinden zu.³⁾

Das Steuergesetz des Kantons Appenzell-Innerrhoden sieht keine festen Anteilsquoten vor. Ueber die Verteilung des Ertrages vgl. Anmerkung 1 obiger Tabelle.

Der Verteilungsschlüssel bei der Grundstückgewinnsteuer im Kanton St. Gallen entspricht exakt jenem im Rahmen der Besteuerung der juristischen Personen (Ertrag- und Kapitalsteuer). Der Kanton erhebt zugunsten der Gemeinden einen Zuschlag von 220% zur einfachen Steuer. Davon erhalten gemäss örtlichem Aufkommen die politischen Gemeinden und die Schulgemeinden je 60%. Die restlichen 100% werden für Finanzausgleichszwecke verwendet, und zwar 7/9 zugunsten finanzschwacher politischer Gemeinden und Schulgemeinden, 2/9 zugunsten steuerüberlasteter Kirchgemeinden.⁴⁾

1) Vgl. Art. 23 des Gesetzes über die Grundstückgewinnsteuer vom 27.10.1963.

2) Vgl. Steuergesetz vom 28.10.1958.

3) Vgl. Gesetz über das Steuerwesen vom 10.5.1970.

4) Vgl. Steuergesetz vom 23.6.1970, Art. 195-201.

2.6. Die kommunalen Aufwandsteuern

Sind die kommunalen Aufwandsteuern schon insgesamt aufkommensmässig völlig unbedeutend, so gilt dies natürlich noch mehr für die einzelnen Aufwandsteuern. Es sollen deshalb nur die zwei gesamtschweizerisch am meisten verbreiteten dargestellt werden, nämlich die Vergnügungsteuer und die Hundesteuer.

2.6.1. Die Vergnügungsteuern (Billett- bzw. Pauschalsteuer)

Obligatorischen Charakter hat die kommunale Vergnügungsteuer nur im Kanton St. Gallen. Der Steuersatz der kommunalen Billettsteuer beträgt 10% und ist vom Kanton festgelegt.

Nur fakultativen Charakter hat die kommunale Billett- bzw. Pauschalsteuer in den Kantonen Bern, Luzern, Schwyz, Nidwalden, Zug, Freiburg, Basel-Land, Appenzell-Ausser rhoden, Graubünden, Waadt, Wallis und Neuenburg.

Anteilsberechtigt am Ertrag der kantonalen Vergnügungsteuer sind die Gemeinden der Kantone Zürich, Bern (ungeachtet einer fakultativen kommunalen Billettsteuer), Uri, Solothurn, Schaffhausen, Appenzell-Innerrhoden und Thurgau.

In Tabelle 34 werden die kommunalen Steuersätze bzw. die kommunalen Anteile an der entsprechenden Kantonssteuer wiedergegeben.

Weder zur Erhebung einer kommunalen Vergnügungsteuer berechtigt, noch am Ertrag der kantonalen Vergnügungsteuer beteiligt sind die Gemeinden in den Kantonen Obwalden, Glarus, Basel-Stadt, Aargau, Tessin und Genf.

Tabelle 34: Billett/Pauschalsteuer¹⁾

Kanton	kant. Steuersatz	kommunaler Steuersatz bzw. Ertragsanteil
Zürich	Billettsteuer 10% Pauschalsteuer max. 10%	Ertragsanteil 1/4
Bern	Billettsteuer 5% Pauschalsteuer max. 5%	Ertragsanteil 1/5 und fak. Gemeindesteuer
Luzern		höchstens 10%
Uri	Billettsteuer 10% Pauschalsteuer unbestimmt	Ertragsanteil 1/2
Schwyz		10%
Nidwalden		z.B. Stans 10% ²⁾
Zug		z.B. Zug 10% ²⁾
Freiburg		z.B. Freiburg 10% ²⁾
Solothurn	Billettsteuer 10% Pauschalsteuer 10%	Ertragsanteil 1/2
Basel-Land		höchstens 15%
Schaffhausen	Billettsteuer 10% Pauschalsteuer höchst. 10%	Ertragsanteil 1/3
Appenzell-ARh.		höchstens 10%
Appenzell-IRh.	Billettsteuer 10%	ganzer Ertrag
St. Gallen		10%
Graubünden		z.B. Chur 10% ²⁾
Thurgau	Billettsteuer 10% Pauschalsteuer 10%	Ertragsanteil 1/2
Waadt		z.B. Lausanne 5 Rp. bis Fr. 3.- pro Platz, aber max. 15% des Bil- lett- bzw. Abonnements- preises ²⁾
Wallis		z.B. Sion 10% ²⁾
Neuenburg		max. 15%

- 1) Kantone, in denen die Gemeinden an den kantonalen Vergnügungssteuern in keiner Weise partizipieren, sind nicht aufgeführt.
2) Die Kommunen sind in der Tarifgestaltung autonom.

Quelle: Die Steuern der Schweiz, III. Teil: Erbschafts- und Schenkungssteuern, Vermögensverkehrssteuern, Verbrauchs- und Aufwandsteuern, Verlag für Recht und Gesellschaft AG, Basel (O.Jg.)

2.6.2. Die Hundesteuer

Nur gerade in vier Kantonen kennt man weder eine kommunale Hundesteuer noch eine quotale Beteiligung an der entsprechenden Kantonssteuer, und zwar in den Kantonen Nidwalden, Basel-Stadt, Tessin und Genf.

Da die Hundesteuer aufkommensmässig noch unbedeutender ist als die Vergnügungsteuer - im Jahre 1977 betrug ihr Anteil am Gesamtsteueraufkommen bescheidene 0.1% -, soll sie nur ganz kurz in tabellarischer Form dargestellt werden.

Betrachtet man die Regelungen in den einzelnen Kantonen, so fällt folgendes auf: Verbundlösungen sind die Ausnahme, und die Gemeinden sind in der steuerlichen Ausgestaltung in hohem Masse autonom. Ersteres ist aufgrund der geringen fiskalischen Bedeutung dieser Abgabe durchaus verständlich, letzteres führt allerdings zu grossen inner- und interkantonalen Belastungsunterschieden.

Soll die Hundeabgabe als Äquivalent für die der Gemeinde entstehenden Kosten der privaten Hundehaltung verstanden werden, so sind derartige Belastungsunterschiede nicht akzeptabel. Es ist deshalb eher zu vermuten, dass in vielen Gemeinden lediglich das fiskalische Ziel im Vordergrund steht.

Tabelle 35: Die kommunale Hundesteuerung¹⁾

Kanton

Zürich	fakultativer Zuschlag von höchstens Fr. 20.- in Gemeinden mit städtischen Wohnverhältnissen zur kantonalen Abgabe
Bern	fakultative Steuer, Fr. 5.- bis Fr. 50.-
Luzern	obligatorische Steuer, Fr. 40.- bis Fr. 80.-
Uri	obligatorische Steuer, z.B. Altdorf Fr. 10.- bis Fr. 20.-
Schwyz	obligatorische Steuer, Fr. 10.- oder Fr. 40.-
Obwalden	fakultative Steuer, z.B. Sarnen Fr. 6.-
Glarus	fakultative Steuer, höchstens 50% der Kantonssteuer, welche Fr. 30.- bis Fr. 60.- beträgt
Zug	fakultative Steuer, z.B. Zug Fr. 40.-
Freiburg	fakultative Steuer
Solothurn	fakultativer Gemeindezuschlag zur Kantonssteuer von Fr. 25.-
Basel-Land	obligatorischer Zuschlag von 100% - 200% zur Kantonssteuer, welche Fr. 15.- oder Fr. 20.- beträgt
Schaffhausen	fakultativer Gemeindezuschlag von höchstens 50% zur Kantonssteuer von Fr. 30.-
Appenzell-ARh.	Ertragsanteil 2/3 an der Kantonssteuer von Fr. 30.-
Appenzell-IRh.	obligatorische Steuer, Fr. 30.-
St. Gallen	obligatorische Steuer, Fr. 25.- bis Fr. 60.-
Graubünden	fakultative Steuer
Aargau	Ertragsanteil 1/2 an der Kantonssteuer von Fr. 30.-
Thurgau	Ertragsanteil 1/2 an der Kantonssteuer von Fr. 30.-, zusätzlich fakultative Steuer von Fr. 10.-
Waadt	fakultative Gemeindesteuer
Wallis	obligatorische Gemeindesteuer, Fr. 30.- bis Fr. 60.-
Neuenburg	fakultative Gemeindesteuer, max. Fr. 60.-

1) Das in der Tabelle angegebene Steuermass bezieht sich stets auf den Besitz eines Hundes.

Quelle: Die Steuern der Schweiz, III. Teil, a.a.O.

3. Die fiskalische Bedeutung der schweizerischen Gemeindesteuern

3.1. Das Verhältnis der Steuern zu den anderen Gemeindeeinnahmen

Bevor die fiskalische Bedeutung der einzelnen Steuerarten betrachtet wird, soll zuerst die kommunale Einnahmenstruktur dargestellt werden. Da die Schweizer Gemeinden über eine komfortable Steuerausstattung verfügen, wird die kommunale Einnahmenstruktur ganz wesentlich von den Steuereinnahmen geprägt.

Tabelle 36: Gemeindeeinnahmen 1977 (in 1000 Fr.)

Steuern (ohne Kirchensteuer)	8'024'361	55.7%
Entgelte (Gebühren, Beiträge etc.)	3'100'461	21.5% ¹⁾
Erträge ²⁾	933'336	6.5%
Veräusserung von Finanzvermögen	108'532	0.8%
<u>Total eigene Einnahmen</u>	<u>12'166'690</u>	<u>84.5%</u>
Beiträge von Bund und Kantonen	2'078'703	14.4% ³⁾
Anteile an kantonalen Einnahmen	161'867	1.1%
<u>Gesamteinnahmen</u>	<u>14'407'260</u>	<u>100.0%</u>

1) Der Anteil der Gebühren und Beiträge allein beträgt 10.7%.

2) Kapitalzinsen, Dividenden, Miet- und Pachtzinse, Ertragsanteile von Banken und von industriellen Betrieben sowie die sog. "übrigen Erträge" (Bussen, Lotterieerträge, Sport- totogewinnanteile, Zahlenlotto, Legate)

3) Davon rund 90% zweckgebundene Beiträge

Quelle: Öffentliche Finanzen der Schweiz 1977, Statistische Quellenwerke der Schweiz, Heft 630, Bern 1979, S. 90 f.

Ueber die Verhältnisse in den einzelnen Kantonen geben Tabelle 37 und Abbildung 1 Auskunft.

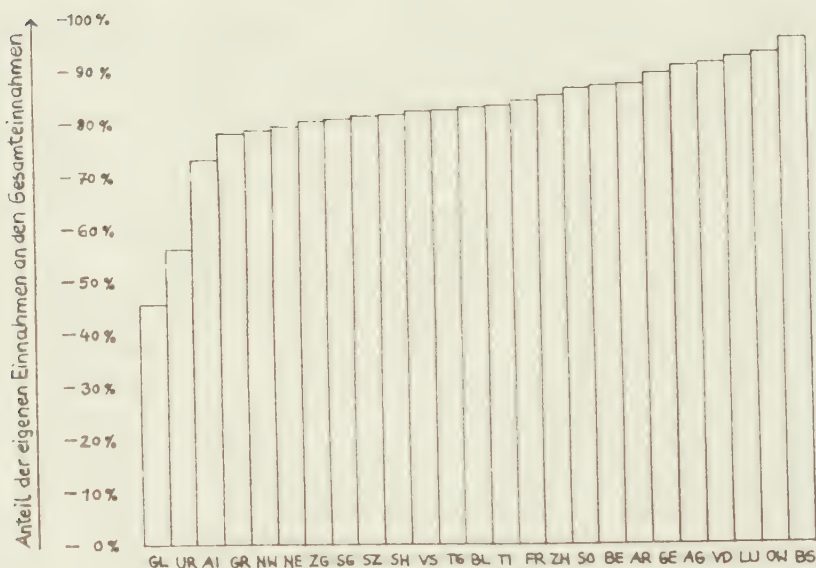
Tabelle 37: Einnahmen der Gemeinden 1977 (in 1000 Fr.)

Kanton	Steuern ¹⁾			Entgelte				Erträge		Veräusserung von Finanzvermögen		Kanton	Total eigene Einnahmen		Anteile an Kantonseinnahmen		Beiträge von Bund und Kantonen		Einnahmen total	
				total		davon Gebühren u. Beiträge														
		%			%		%		%		%			%		%		%		%
ZH	2'084'847	54.3		807'603	21.0	335'357	8.7	309'927	8.1	34'759	0.9	ZH	3'237'136	84.3	2'260	0.1	600'971	15.6	3'840'367	100.
BE	1'360'906	57.8		506'397	21.5	216'993	9.2	146'300	6.2	11'937	0.5	BE	2'025'540	86.0	13'235	0.6	317'081	13.5	2'355'856	100.0
LU	324'166	55.1		173'638	29.5	73'105	12.4	37'970	6.4	1'030	0.2	LU	536'804	91.2	5'195	0.9	46'744	7.9	588'743	100.0
UR	19'860	43.3		3'929	8.6	3'063	6.7	1'611	3.5	163	0.4	UR	25'563	55.7	645	1.4	19'662	42.9	45'870	100.0
SZ	96'548	54.6		39'617	22.4	24'746	14.0	6'452	3.6	-	-	SZ	142'617	80.6	6'313	3.6	27'993	15.8	176'923	100.0
OW	31'172	63.4		12'002	24.4	3'497	7.1	2'036	4.1	-	-	OW	45'210	92.0	1'163	2.4	2'764	5.6	49'137	100.0
NW	30'237	65.0		5'048	10.9	4'363	9.4	1'079	2.3	-	-	NW	36'364	78.2	1'374	3.0	8'761	18.8	46'499	100.0
GL	10'539	11.8		19'003	21.3	12'515	14.0	9'962	11.2	948	1.1	GL	40'452	45.4	27'236	30.6	21'399	24.0	89'087	100.0
ZG	103'754	55.3		35'139	18.7	13'639	7.3	8'533	4.5	2'770	1.5	ZG	150'196	80.0	335	0.2	37'145	19.8	187'676	100.0
FR	172'533	54.3		78'098	24.6	31'705	10.0	12'381	3.9	2'030	0.6	FR	265'042	83.4	5'930	1.9	46'876	14.7	317'848	100.0
SO	273'687	54.6		123'760	24.7	105'931	21.1	24'387	4.9	7'638	1.5	SO	429'472	85.7	361	0.1	71'422	14.2	501'255	100.0
BS	26'513	80.0		857	2.6	700	2.1	2'560	7.7	1'397	4.2	BS	31'327	94.5	-	-	1'813	5.5	33'140	100.0
BL	190'346	49.8		104'863	27.4	83'878	21.9	19'554	5.1	881	0.2	BL	315'644	82.5	18'080	4.7	48'772	12.8	382'496	100.0
SH	97'888	52.3		42'134	22.5	20'247	10.8	11'379	6.1	329	0.2	SH	151'730	81.1	338	0.2	35'042	18.7	187'110	100.0
AR	53'263	47.7		38'043	34.1	15'080	13.5	3'991	3.6	877	0.8	AR	96'174	86.1	2'716	2.4	12'795	11.5	111'685	100.0
AI	11'110	61.7		1'127	6.3	874	4.9	456	2.5	497	2.8	AI	13'190	73.2	113	0.6	4'706	26.1	18'009	100.0
SG	466'010	49.1		211'627	22.3	119'775	12.6	72'580	7.7	10'840	1.1	SG	761'057	80.3	14'233	1.5	172'935	18.2	948'225	100.0
GR	209'850	48.1		92'277	21.2	60'074	13.8	33'713	7.7	3'890	0.9	GR	339'730	77.9	83	0.0	96'074	22.0	435'887	100.0
AG	486'244	51.1		331'175	34.8	139'573	14.7	24'474	2.6	8'828	0.9	AG	850'721	89.4	7'670	0.8	93'426	9.8	951'817	100.0
TG	214'936	57.5		78'138	20.9	64'537	17.3	12'239	3.3	392	0.1	TG	305'705	81.8	6'628	1.8	61'305	16.4	373'638	100.0
TI	324'076	63.8		60'553	11.9	24'000	4.7	28'500	5.6	5'605	1.1	TI	418'734	82.5	13'414	2.6	75'456	14.9	507'604	100.0
VD	672'046	69.6		142'029	14.7	65'000	6.7	51'900	5.4	3'000	0.3	VD	868'975	90.0	17'844	1.8	78'447	8.1	965'266	100.0
VS	242'360	58.4		81'540	19.7	58'704	14.2	13'550	3.3	829	0.2	VS	338'279	81.6	1'605	0.4	74'869	18.1	414'753	100.0
NE	171'126	45.8		82'240	22.0	47'611	12.7	33'149	8.9	9'486	2.5	NE	296'001	79.1	4'402	1.2	73'631	19.7	374'034	100.0
GE	350'344	69.5		29'624	5.9	20'599	4.1	64'653	12.8	406	0.1	GE	445'027	88.2	10'694	2.1	48'614	9.6	504'335	100.0

Quelle: Öffentliche Finanzen der Schweiz 1977, Statistische Quellenwerke der Schweiz, Heft 630, Bern 1979, S.90f.

1) ohne Kirchensteuern

Abbildung 1: Anteil der eigenen Einnahmen an den Gesamteinnahmen (1977)



Analysiert man die kommunale Einnahmenstruktur, so sind folgende fünf Tatsachen bemerkenswert:

- a) Die Summe der eigenen Einnahmen - also Steuern, Entgelte, Erträge und Veräußerungen von Finanzvermögen - beträgt gesamtschweizerisch fast 85% an den Gesamteinnahmen, was einer weit über dem europäischen Durchschnitt liegenden Quote entspricht. Massgebend für diesen hohen Anteil sind die Steuereinnahmen, die allein mehr als 50% der Gesamteinnahmen ausmachen.

Interkantonal sind die Anteile der eigenen Einnahmen an den gesamten Einnahmen jedoch unterschiedlich. Sieht man vom Kanton Glarus ab, der seit 1970 quasi ein Vollverbundsystem zwischen Kanton und Gemeinden kennt, so dass die Summe der eigenen Einnahmen der Gemeinden naturgemäss wesentlich kleiner

sein muss, reicht die Skala der Anteilsquoten der eigenen Einnahmen an den Gesamteinnahmen von 55.7% (Kanton Uri) bis 94.5% (Kanton Basel-Stadt). Immerhin beträgt in 19 Kantonen dieser Anteil mehr als 80%, was auf eine im Durchschnitt beträchtliche Einnahmenautonomie der Gemeinden schliessen lässt.

- b) Wie oben erwähnt, stellten die Steuereinnahmen mit 55.7% die mit Abstand wichtigste kommunale Einnahmenquelle dar. Diese Steuereinnahmen wiederum setzen sich vornehmlich aus der Einkommensteuer natürlicher Personen und der Ertragsbesteuerung der juristischen Personen zusammen.¹⁾ Somit kann gefolgert werden, dass auf Gemeindeebene für die Finanzierung der Kommunalaufgaben nicht die Abgabenerhebung nach dem Äquivalenz-, sondern nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip dominiert. Auf die Frage, ob wenigstens eine lokale gruppenmässige Äquivalenz bei den schweizerischen Kommunalsteuersystemen gegeben ist, wird noch zurückzukommen sein.

Der Steueranteil an den Gesamteinnahmen ist von Kanton zu Kanton sehr verschieden; am höchsten ist er im Kanton Basel-Stadt mit 80%, am tiefsten im Kanton Glarus mit 11.8%. Beide Kantone sind jedoch atypisch.

Im Kanton Glarus können die Gemeinden nur in beschränktem Umfang Zuschläge zu den wichtigsten Staatssteuern erheben - und nur diese Gemeindezuschläge werden in der Finanzstatistik als gemeindliche Steuereinnahmen verbucht, nicht jedoch die Kommunalanteile an den Verbundsteuern -, so dass die Kommunalsteuereinnahmen dementsprechend gering sind.

Im Kanton Basel-Stadt wird die Einwohnergemeinde Basel vom Kanton verwaltet, und weiter umfasst dieser Kanton nur noch zwei weitere Gemeinden, nämlich Riehen und Bettingen, die aber als Vorortsgemeinden der Stadt Basel ganz spezielle Gemeindetypen repräsentieren.

1) Vgl. hierzu S.182 ff.

Aber auch ohne diese beiden Extreme sind die interkantonalen Unterschiede nicht unbeträchtlich. In sechs Kantonen - nebst Glarus - beträgt der Gemeindesteueranteil an den kommunalen Gesamteinnahmen weniger als 50% (Uri, Basel-Land, Appenzell-Ausserrhoden, St. Gallen, Graubünden und Neuenburg), in elf Kantonen liegt dieser Anteil zwischen 50% und 60%, in weiteren sechs Kantonen (Obwalden, Nidwalden, Appenzell-Innerrhoden, Tessin, Waadt und Genf) liegt er zwischen 60% und 70%; über 70% ist der Anteil - wie schon erwähnt - nur im Kanton Basel-Stadt.

- c) Nebst den Steuereinnahmen sind die sog. "Entgelte" die wichtigste kommunale Einnahmequelle; sie erreichen einen Anteil an den Gesamteinnahmen von 21.5%. Knapp die Hälfte dieser Entgelte, nämlich 10.7%, entfallen auf Gebühren und Beiträge.

Man kann den Terminus "Steuern" im Sinne von Bohley¹⁾ auffassen und Beiträge und Gebühren unter den Steuereinnahmen subsumieren, sodass dann die Steuereinnahmen gesamtschweizerisch einen Anteil von 66.4% an den kommunalen Gesamteinnahmen erreichen. Auf den ersten Blick mag die relativ geringe Bedeutung der Gebühren und Beiträge erstaunen, sind doch auf Gemeindeebene die öffentlichen Aufgaben, deren Kosten eindeutig individuell bzw. gruppennässig zurechenbar sind und dementsprechend über Gebühren und Beiträge abgegolten werden könnten, besonders häufig; zu denken ist hier im besonderen an den Bereich der Ver- und Entsorgung oder etwa an den öffentlichen Verkehr in den Gemeinden mit städtischen Verhältnissen.²⁾ Wenn aus sozialpolitischen, wirtschaftspolitischen oder gar Prestige Gründen auf kostendeckende Gebühren und Beiträge verzichtet wird (z.B. im Bereich des öffentlichen Verkehrs oder bei den Kulturinstituten), so ist dies gewiss zu einem guten

1) Vgl. P. Bohley: Gebühren und Beiträge. Ihre wirtschaftspolitischen Funktionen und ihr Platz im System der öffentlichen Einnahmen, Tübingen 1977, S.81.

2) Vgl. hierzu auch U. Siegenthaler: Vom Leistungsfähigkeitsprinzip zum Äquivalenzprinzip, Diss. Freiburg i.Ue. 1977, S. 204 ff.

Teil in der komfortablen Steuerausstattung der Gemeinden begründet, die es erlaubt, solche speziellen Zielsetzungen zu verfolgen.

Tabelle 37 zeigt aber, dass Gebühren und Beiträge¹⁾ von Kanton zu Kanton höchst unterschiedliche Bedeutung haben. Die Anteile dieser Abgaben an den kommunalen Gesamteinnahmen reichen von 2.1% (Kanton Basel-Stadt) bis 21.9% (Kanton Solothurn). Es ist deshalb zu vermuten, dass in Zukunft in den Gemeinden vieler Kantone in diesem Abgabebereich noch ein beträchtliches "Einnahmenpotential" vorhanden ist.

- d) Die dritt wichtigste kommunale Einnahmenquelle sind die Kantons- und Bundesbeiträge. Im gesamtschweizerischen Durchschnitt erreichen diese Transfers einen Anteil von fast 15% an den Gesamteinnahmen. Zu 90 Prozent handelt es sich hierbei um sog. zweckgebundene Beiträge (indirekter Finanzausgleich), und nur zu 10 Prozent um nicht-zweckgebundene Beiträge (direkter Finanzausgleich).

Nun mag es auf den ersten Blick erstaunen, dass die Bundes- und Kantonsbeiträge einen derart gewichtigen Einnahmenposten für die Gemeinden darstellen, dies um so mehr, als bis anhin stets von einer guten Steuerausstattung der Gemeinden gesprochen worden ist. Gewiss ist dies richtig, doch führt aber die einseitige Ausrichtung auf die Einkommensbesteuerung der natürlichen Personen zu ganz beträchtlichen interkommunalen Steuerkraft- bzw. Finanzkraftunterschieden, die über Finanzausgleichsregelungen gemildert werden müssen.

Während die 10 Prozent nicht-zweckgebundenen Beiträge ganz eindeutig als Instrument des Bedarfsausgleichs anzusehen sind, so gilt dies zum überwiegenden Teil auch für die zweckgebun-

1) Die "Gebühren und Beiträge" umfassen Gebühren, Prämien, Perimeterbeiträge, Beiträge von Dritten, Beiträge von anderen Kantonen/Gemeinden, Beiträge vom Ausland, Ueberweisungen von Betrieben (soweit sie nicht bei den allgemeinen Einnahmen figurieren), Beiträge von Sozialversicherungen.

denen Beiträge, welche oft nach der Finanz- bzw. Steuerkraft einer Gemeinde abgestuft werden. Es wäre also falsch zu vermuten, dass mit den zweckgebundenen Beiträgen nur Vollzugs- oder Lenkungsfunctionen angestrebt werden, die wichtigste Funktion dürfte in allen Kantonen die Ausgleichsfunktion sein.¹⁾

Das Lenkungsinteresse aufgrund der engen Aufgabenverflechtung zwischen Kanton und Gemeinden einerseits, die Ausgleichszielsetzung aufgrund der unterschiedlichen interkommunalen Finanz- und Steuerkraftunterschiede andererseits machen verständlich, dass die zweckgebundenen Staatsbeiträge zu einer der wichtigsten kommunalen Einnahmequelle geworden sind.

Ueber die Verhältnisse in den einzelnen Kantonen gibt Tabelle 38 Auskunft.

- e) Typisch für die kommunale Einnahmenstruktur in der Schweiz ist auch die Tatsache, dass die Anteile der Gemeinden an kantonalen (Steuer-)Einnahmen höchst bescheiden sind. In (fast) keinem Kanton²⁾ erreicht der kommunale Anteil an den Kantonseinnahmen 5% der Gesamteinnahmen der Gemeinden. Diese Quote ist im Vergleich zu ähnlich strukturierten Ländern (Bundesrepublik Deutschland, Oesterreich) sehr klein, kann aber nicht erstauen, wenn man bedenkt, dass die Schweizer Gemeinden Zugriff auf die ertragreichen Steuerquellen Einkommen und Vermögen haben, d.h. über die gleichen "grossen" Steuern verfügen wie die Kantone.

1) Kesselring betont allerdings zu Recht, dass mit diesem Instrument nicht gleichzeitig mehrere Ziele erreicht werden können. Vgl. H.-C. Kesselring: Kommunalen Finanzausgleich und Regionalpolitik, a.a.O., S.214.

2) Nur gerade im Kanton Glarus beträgt diese Quote 30.6%, was auf das weitgehende Verbundsystem zurückzuführen ist.

Tabelle 38: Beiträge von Bund und Kantonen an die Gemeinden 1977
(in 1000 Fr.)

Kanton	Total Beiträge	davon zweckgebundene Bei- träge (ind. Finanzausgleich)	davon nicht zweckgebundene Beiträge (direkter Finanzausgleich)
ZH	600'971	539'147 (89.7%)	61'824 (10.3%)
BE	317'081	291'990 (92.1%)	25'091 (7.9%)
LU	46'744	38'061 (81.4%)	8'683 (18.6%)
UR	19'662	18'696 (95.1%)	966 (4.9%)
SZ	27'993	26'938 (96.2%)	1'055 (3.8%)
OW	2'764	1'955 (70.7%)	809 (29.3%)
NW	8'761	7'783 (88.8%)	978 (11.2%)
GL	21'399	19'726 (92.2%)	1'673 (7.8%)
ZG	37'145	31'941 (86.0%)	5'204 (14.0%)
FR	46'876	46'576 (99.4%)	300 (0.6%)
SO	71'422	59'650 (83.5%)	11'772 (16.5%)
BS	1'813	1'813 (100.0%)	-
BL	48'772	22'600 (46.3%)	26'172 (53.7%)
SH	35'042	35'042 (100.0%)	-
AR	12'795	11'331 (88.6%)	1'464 (11.4%)
AI	4'706	4'706 (100.0%)	-
SG	172'935	166'220 (96.1%)	6'715 (3.9%)
GR	96'074	93'485 (97.3%)	2'589 (2.7%)
AG	93'426	66'716 (71.4%)	26'710 (28.6%)
TG	61'305	57'493 (93.8%)	3'812 (6.2%)
TI	75'456	73'548 (97.5%)	1'908 (2.5%)
VD	78'447	78'447 (100.0%)	-
VS	74'869	66'199 (88.4%)	8'670 (11.6%)
NE	73'631	65'469 (88.9%)	8'162 (11.1%)
GE	48'614	43'983 (90.5%)	4'631 (9.5%)
Total	2'087'703	1'878'515 (90.0%)	209'188 (10.0%)

Quelle: Kantonsfinanzen 1977. Auszug aus den Staatsrechnungen der Kantone,
Eidgenössische Finanzverwaltung, Bern 1978

3.2. Die fiskalische Bedeutung der einzelnen Steuerarten

Nachdem nun die gesamte Einnahmenstruktur der Gemeinden dargelegt worden ist, soll im folgenden die fiskalische Bedeutung der wichtigsten Gemeindesteuern analysiert werden.

Gleichzeitig wird jetzt schon auf einige Probleme der schweizerischen Gemeindesteuern eingegangen, obwohl eine umfassende Kritik aus finanzwissenschaftlicher Sicht erst im IV. Kapitel vorgenommen wird.

Tabelle 39 zeigt die aufkommensmässige Bedeutung der einzelnen Kommunalsteuerarten.

3.2.1. Die Einkommen- und Vermögensteuer natürlicher Personen

a) Die Einkommensteuer

Diese Steuerart ist aufkommensmässig in allen Kantonen die mit Abstand wichtigste Steuereinnahmequelle. Wie Tabelle 39 zeigt, schwankt der Anteil der Einkommensteuer am Gesamtsteueraufkommen interkantonal zwischen 53% im Kanton Graubünden und 98.2% im Kanton Basel-Stadt.¹⁾

Immerhin macht die Einkommensteuer in 17 Kantonen mehr als 3/4 des kommunalen Gesamtsteueraufkommens aus.

Im extrem hohen Anteil dieser Steuer am Gesamtsteueraufkommen liegt die eigentliche Problematik der schweizerischen Kommunalsteuersysteme.

Stellvertretend für alle anderen Kantone sei hier als Beispiel der Kanton Zürich angeführt. Dieser Kanton eignet sich deshalb besonders gut, weil Gebieten mit vorwiegend agrarischem Charakter (z.B. das sog. Weinland) Gebiete mit hoher Wirtschaftskraft und

1) Auf die speziellen Verhältnisse dieses Stadtkantones wurde schon mehrfach hingewiesen.

Tabelle 39: Steuereinnahmen der Gemeinden 1977¹⁾ (in 1000 Fr.)

Steuern auf Einkommen und Vermögen										Steuern auf Einkommen und Vermögen										Kanton	Aufwandsteuern				Steuern total					
Kanton	Einkommensteuer		Vermögensteuer		Ertragsteuer		Kapitalsteuer		Kanton	Liegenschaftsteuer		Vermögensgewinnsteuer		Erbschaftsteuer		Handänderungssteuer		Total Steuern auf Einkommen u. Vermögen			Kanton	Vergnügungssteuer		Hundesteuer			Uebrige		Total Aufwandsteuern	
		%		%		%		%			%		%		%		%		%			%		%		%		%		%
ZH	1'466'452	65.4	141'595	6.3	384'390	17.1	68'477	3.1	ZH	31'902	1.4	120'833	5.4	-	-	28'727	1.3	2'242'376	100.0	ZH	-	-	-	-	-	-	-	-	2'242'376	100.0
BE	1'126'461	76.8	90'291	6.2	112'303	7.7	39'925	2.7	BE	63'351	4.3	27'012	1.8	-	-	-	-	1'459'343	99.5	BE	5'218	0.4	1'961	0.1	7'179	0.5	1'466'522	100.0		
LU	280'368	76.8	26'405	7.2	33'766	9.2	7'074	1.9	LU	2'954	0.8	10'035	2.7	2'753	0.8	-	-	363'355	99.5	LU	1'050	0.3	570	0.2	210	0.0	1'830	0.5	365'185	100.0
UR	17'049	73.8	2'585	11.2	2'300	10.0	1'130	4.9	UR	-	-	-	-	-	-	-	23'064	99.9	UR	-	-	27	0.1	-	-	27	0.1	23'091	100.0	
SZ ²⁾	73'950	70.6	11'965	11.4	11'655	11.1	5'570	5.3	SZ ²⁾	-	-	-	-	-	-	1'324	1.3	104'464	99.7	SZ ²⁾	231	0.2	99	0.1	-	-	330	0.3	104'794	100.0
OW	26'747	76.0	3'464	9.8	2'198	6.2	1'621	4.6	OW	-	-	1'185	3.4	-	-	-	-	35'215	100.0	OW	-	-	1	0.0	-	-	1	0.0	35'216	100.0
NW	27'044	79.9	1'893	5.6	3'605	10.7	1'299	3.8	NW	-	-	-	-	-	-	-	-	33'841	100.0	NW	-	-	-	-	-	-	-	33'841	100.0	
GL	12'586	77.0	1'533	9.4	1'455	8.9	744	4.5	GL	-	-	-	-	-	-	-	-	16'318	99.8	GL	-	-	37	0.2	-	-	37	0.2	16'355	100.0
ZG	71'379	61.2	8'120	7.0	23'573	20.2	7'380	6.3	ZG	-	-	5'589	4.8	-	-	-	-	116'041	99.6	ZG	425	0.4	94	0.1	-	-	519	0.4	116'560	100.0
FR	141'301	75.0	13'258	7.0	8'050	4.3	5'224	2.8	FR	12'600	6.7	2'782	1.5	870	0.5	3'483	1.8	187'568	99.5	FR	771	0.4	164	0.1	-	-	935	0.5	188'503	100.0
SO ³⁾	232'104	76.8	18'975	6.3	40'315	13.3	9'995	3.3	SO ³⁾	-	-	479	0.2	-	-	-	-	301'868	99.9	SO ³⁾	-	-	349	0.1	-	-	349	0.1	302'217	100.0
BS	57'157	98.2	-	-	-	-	-	-	BS	31	0.1	1'004	1.7	-	-	-	-	58'192	100.0	BS	-	-	2	0.0	-	-	2	0.0	58'194	100.0
BL	169'472	83.0	10'969	5.4	15'750	7.7	7'550	3.7	BL	-	-	-	-	-	-	-	-	203'741	99.8	BL	405	0.2	-	-	-	-	405	0.2	204'146	100.0
SH	88'914	84.4	5'026	4.8	7'866	7.5	1'684	1.6	SH	-	-	1'863	1.8	-	-	-	-	105'353	100.0	SH	-	-	44	0.0	-	-	44	0.0	105'397	100.0
AR	44'323	75.2	7'599	12.9	4'518	7.7	797	1.4	AR	-	-	-	-	-	-	1'652	2.8	58'889	99.9	AR	42	0.1	-	-	-	-	42	0.1	58'931	100.0
AI	10'007	77.7	1'394	10.8	1'175	9.1	295	2.3	AI	-	-	-	-	-	-	-	-	12'871	99.9	AI	-	-	15	0.1	-	-	15	0.1	12'886	100.0
SG	430'269	80.3	48'572	9.1	27'654	5.2	7'800	1.5	SG	12'100	2.3	-	-	-	-	7'465	1.4	533'860	99.6	SG	1'600	0.3	699	0.1	-	-	2'299	0.4	536'159	100.0
GR ³⁾	120'895	53.0	25'937	11.4	28'738	12.6	24'820	10.9	GR ³⁾	10'170	4.5	5'740	2.5	3'380	1.5	7'230	3.2	226'910	99.5	GR ³⁾	790	0.3	390	0.2	-	-	1'180	0.5	228'090	100.0
AG	446'568	81.0	57'526	10.4	35'205	6.4	12'242	2.2	AG	-	-	-	-	-	-	-	-	551'541	100.0	AG	-	-	-	-	-	-	-	-	551'541	100.0
TG	199'772	82.0	19'823	8.1	17'358	7.1	6'764	2.8	TG	-	-	-	-	-	-	-	-	243'717	100.0	TG	-	-	-	-	-	-	-	-	243'717	100.0
TI	214'726	65.6	14'463	4.4	63'942	19.5	15'235	4.7	TI	18'910	5.8	-	-	-	-	-	-	327'276	100.0	TI	-	-	-	-	-	-	-	-	327'276	100.0
VD	490'141	72.9	41'732	6.2	49'524	7.4	19'934	3.0	VD	34'247	5.1	-	-	19'352	2.9	9'509	1.4	664'439	98.9	VD	4'314	0.6	1'373	0.2	1'920	0.3	7'607	1.1	672'046	100.0
VS	161'786	66.5	27'637	11.4	18'523	7.6	13'363	5.5	VS	18'317	7.5	2'642	1.1	-	-	-	-	242'268	99.5	VS	774	0.3	336	0.1	-	-	1'110	0.5	243'378	100.0
NE	135'888	79.4	10'521	6.1	13'769	8.0	6'451	3.8	NE	3'103	1.8	-	-	-	-	-	-	169'732	99.2	NE	1'069	0.6	225	0.1	100	0.1	1'394	0.8	171'126	100.0
GE	284'840	78.8	21'313	5.9	42'159	11.7	13'210	3.7	GE	-	-	-	-	-	-	-	-	361'522	100.0	GE	-	-	-	-	-	-	-	-	361'522	100.0
Total	6'330'199	73.0	612'596	7.1	949'791	11.0	278'584	3.2	Total	207'685	2.4	179'164	2.1	26'355	0.3	59'390	0.7	8'643'764	99.7	Total	16'689	0.2	6'386	0.1	2'230	0.0	25'305	0.3	8'669'069	100.0

1) Die Ausscheidung der Steuern nat. und jur. Personen beruht in verschiedenen Kantonen auf Schätzungen.

2) Inbegriffen Bezirkssteuern

3) Schätzung

Quelle: Öffentliche Finanzen der Schweiz 1977, Statistische Quellenwerke der Schweiz, Heft 630, Bern 1979, S.136f.

dementsprechend hohen Einkommen der natürlichen Personen (Stadt Zürich und seine Agglomerationsgemeinden) gegenüberstehen.

Tabelle 40 zeigt den Einfluss der örtlich höchst unterschiedlichen Verteilung der Einkommen auf die kommunale Steuerkraft, den kommunalen Steuerfuss und den Anteil der Steuereinnahmen an den kommunalen Gesamteinnahmen.

In der sehr ungleichen örtlichen Verteilung der Einkommen - vgl. Kolonne 2 - liegt die Ursache für die ganze Problematik der schweizerischen Gemeindesteuersysteme. Beträgt das pro-Kopf-Reineinkommen in Uitikon über 37'000 Franken, so erreicht es in Waltalingen lediglich 7'700 Franken. Da die Einkommensteuer die mit Abstand bedeutsamste kommunale Steuerquelle ist, beeinflusst sie ganz unmittelbar die Steuerkraft einer Gemeinde: Die Gemeinden mit den höchsten pro-Kopf-Reineinkommen haben automatisch auch die höchste Steuerkraft. Eine hohe Steuerkraft wiederum erlaubt normalerweise einen tiefen Steuerfuss. Und wie Tabelle 40 zeigt, haben die steuerkraftstärksten Gemeinden ausnahmslos auch die niedrigsten Steuerfüsse. Die extremen interkommunalen Einkommen- bzw. Steuerkraft-Unterschiede führen aber im weiteren dazu, dass steuerkraftschwache Gemeinden auch über einen überdurchschnittlichen Steuerfuss keine Möglichkeit haben, ihre mangelnde Steuerkraft auszugleichen, wie Kolonnen 5 (Einnahmen pro Kopf) und 7 (Anteil der Gemeindesteuern an den gesamten wirklichen Einnahmen) zeigen. Diese Interdependenzen führen dazu, dass in steuerkraftstarken Gemeinden die Einnahmen und Ausgaben pro Kopf trotz des erheblich tieferen Steuerfusses z.T. beträchtlich höher sind als in den stark steuerbelasteten Gemeinden. Die Dominanz der Einkommensteuer hat deshalb zur Folge, dass auf Gemeindeebene auch keine gruppenmässige Äquivalenz im lokalen Sinne möglich ist.

Wie Kolonne 7 zeigt, können die "armen" Gemeinden offensichtlich auch bei hohen Steuerfüssen ihren Finanzbedarf nicht selbständig decken. Der relative Anteil der kantonalen Ueberweisungen ist bei diesen Gemeinden notgedrungen wesentlich grösser als in den gut situierten Gemeinden. Kantonale Ueberweisungen (direkter und indirekter Finanzausgleich) implizieren anderseits staatliche

Tabelle 40: Einwohnerzahlen, Reineinkommen, Steuerkraft, Steuerfuss, Einnahmen, Ausgaben und Anteil der allgemeinen Steuern an den gesamten Einnahmen in den 6 steuerkraftstärksten bzw. steuerkraftschwächsten Gemeinden sowie in den beiden Agglomerationszentren Zürich und Winterthur im Jahre 1976

Gemeinde	(1) Einwoh- ner am 1.1.76 in 1000 Fr	(2) Rein- ein- kommen pro Kopf ¹⁾ in 1000 Fr	(3) Steuer- kraft pro Kopf ²⁾ in Fr.	(4) Steu- er- fuss ³⁾ in %	(5) Ein- nah- men pro Kopf ⁴⁾ in Fr.	(6) Aus- gaben pro ⁵⁾ Kopf in Fr.	(7) Anteil der Gemein- desteuern ⁶⁾ an den gesamten wirkli- chen Einnahmen im ord. Haushalt
----------	--	---	--	---	---	---	---

Die sechs bestsituierten Gemeinden (gemessen am Anteil der Gemeinde-
steuern an den gesamten wirklichen Einnahmen)

Uitikon	2'610	37.2	3'291.6	92.8	4'908	3'273	92.4
Zumikon	3'702	34.2	3'156.8	114.4	5'520	3'109	90.7
Zollikon	12'504	29.8	2'201.8	102.0	3'823	2'814	89.7
Küsnacht	12'279	32.4	2'948.6	101.2	4'673	3'279	87.2
Kilchberg	7'198	27.7	1'980.7	108.9	3'512	2'568	86.8
Rüschlikon	4'603	26.4	2'068.9	99.8	3'178	2'452	86.7

Die beiden Agglomerationszentren Zürich und Winterthur

Zürich	389'613	16.7	1'529.2	146.6	3'823	3'758	65.5
Winterthur	89'697	15.0	917.3	159.9	2'412	2'096	65.9

Die sechs letsitsituierten Gemeinden (gemessen am Anteil der Gemeinde-
steuern an den gesamten wirklichen Einnahmen)

Waltalingen	441	7.7	503.9	159.6	2'001	1'578	25.8
Sternenberg	295	9.3	359.7	169.6	3'212	2'495	24.8
Bachs	415	9.5	333.4	164.1	2'620	2'055	24.0
Buch a.I.	421	10.4	407.2	164.2	2'645	2'006	22.2
Hofstetten	385	8.4	267.8	165.1	2'199	1'681	20.7
Volken	222	8.7	287.9	164.9	1'847	1'390	19.9

- 1) Es handelt sich nur um das einkommensteuerpflichtige Reineinkommen; der Reinertrag der juristischen Personen sowie die Einkommen der quellensteuerpflichtigen Ausländer ist hier nicht inbegriffen.
- 2) Steuerkraft = Ertrag der allgemeinen Gemeindesteuern nach dem abgeschlossenen Gemeindesteuerbezugsregister des betreffenden Jahres (ohne Personal- und Feuerwehrrersatzsteuer sowie ohne Grundsteuer), auf einen Steueransatz von 100 Prozent umgerechnet
- 3) Steuerfuss inkl. Kirchensteuern
- 4) sog. wirkliche Einnahmen des ordentlichen Haushalts
- 5) sog. wirkliche Ausgaben des ordentlichen Haushalts
- 6) allgemeine Steuern zuzüglich Grundsteuern (Bruttoertrag des Rechnungsjahres)

Quellen: P. Bohley: Reformen beim schweizerischen kommunalen Finanzausgleich, in: Wirtschaftswissenschaft als Grundlage staatlichen Handelns. Heinz Haller zum 65. Geburtstag, Tübingen 1979, S. 391; - Statistische Berichte des Kantons Zürich, Jg. 26, S. 107 ff.; - Zürcher Gemeindefinanzen 1977, Statistische Mitteilungen des Kantons Zürich, 3. Folge, Heft 97, 1979, S. 112 f.; - Zürcher Gemeindefinanzen 1976, Statistische Mitteilungen des Kantons Zürich, 3. Folge, Heft 94, 1978, S. 42 ff.; - Zürcher Gemeindesteuerverhältnisse, Ausgabe 1978, Statistische Mitteilungen des Kantons Zürich, 3. Folge, Heft 95, 1978, S. 36 ff.

Vorschriften und Kontrollen über die Gemeindebudgets, d.h. die Finanz- und Steuerautonomie dürfte nur formaljuristisch in diesen Gemeinden vorhanden sein. Im Kanton Zürich waren im Jahre 1977 von den insgesamt 171 (politischen) Gemeinden nicht weniger als 94 finanzausgleichsberechtigt, bzw. standen unter direkter staatlicher Kontrolle.

Wie Kesselring¹⁾ und Bohley²⁾ nachweisen, führt die Dominanz der Einkommensteuer im Zeitablauf zu einer immer grösseren räumlichen Konzentration der hohen Einkommensbezieher: "Hohe Steuerkraft macht niedrige Steuerfüsse möglich, diese sind attraktiv für hohe Einkommensbezieher, vor allem wegen der niedrigen Grenzsteuersätze. Sie sind bereit, einen Teil der Steuerersparnis in Form höherer Bodenpreise resp. Mieten auszugeben, Bodenpreise und Mieten steigen also in diesen Gemeinden überdurchschnittlich an."³⁾ Andererseits wird die einkommensschwache Bevölkerung in Gemeinden mit niedrigen Bodenpreisen bzw. Mieten verdrängt, kurz: finanzstarke Gemeinden attrahieren einkommensstarke Bürger, arme Gemeinden einkommensschwache Bürger.

Obschon die Verhältnisse in den andern Kantonen nicht derart extrem sein müssen wie im Kanton Zürich, so dürfte das Gesagte trotzdem tendenziell für alle Kantone zutreffend sein.⁴⁾

1) Vgl. H.-C. Kesselring: Kommunalen Finanzausgleich und Regionalpolitik, a.a.O., S. 12 ff.

2) Vgl. P. Bohley: Reformen beim schweizerischen kommunalen Finanzausgleich, in: Wirtschaftswissenschaft als Grundlage staatlichen Handelns. Heinz Haller zum 65. Geburtstag, Tübingen 1979, S. 393 f.

3) ebenda, S. 394

4) Vor allem wegen der sich ergebenden grossen Steueraufkommensunterschiede bei einem allfälligen Zuschlagsrecht der Gemeinden zur allgemeinen Einkommensteuer hat z.B. der wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen in seinem Gutachten zum Gemeindesteuersystem und zur Gemeindesteuerreform in der Bundesrepublik Deutschland (Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 10, Bonn 1968, S.32) die Gemeindeeinkommensteuer abgelehnt.

b) Die Vermögensteuer

Mit rund 7% am gesamten Steueraufkommen ist die Vermögensteuer natürlicher Personen die aufkommensmässig dritt wichtigste Steuer für die Gemeinden.

In einigen Kantonen wird auch heute noch das Vermögen einer relativ hohen Belastung unterworfen; es handelt sich hierbei überwiegend um finanzschwache Kantone mit nur mässiger Progression bei der Einkommensteuer. Die Kantone, in denen der Vermögensteuerertrag mehr als 10% der kommunalen Gesamtsteuereinnahmen ausmacht, sind: Uri, Schwyz, Appenzell-Ausserrrhoden und -Innerrhoden, Graubünden, Aargau und Wallis. Wenn also interkantonal gesehen die Vermögensteuer teilweise mangelnde Einkommensteuerkraft zu kompensieren vermag, so gilt dies "desaggregiert", d.h. auf Gemeindeebene wiederum nicht, im Gegenteil!

Es ist zu vermuten, dass eben hohe Einkommen mit hohen Vermögen positiv korrelieren und damit die räumliche Konzentration der Vermögen der räumlichen Konzentration der Einkommen entspricht. Wenn dies zutrifft - und die Verhältnisse im Kanton Zürich scheinen diese Aussage zu bestätigen -, so verstärkt die Vermögensteuer tendenziell die interkommunalen Finanzkraft- bzw. Steuerkraftunterschiede. In Tabelle 41 sind die pro-Kopf-Einkommen und die pro-Kopf-Reinvermögen von 6 steuerkraftstarken bzw. -schwachen Gemeinden sowie der beiden Agglomerationszentren Zürich und Winterthur aufgeführt.

Diese Tabelle zeigt deutlich, dass die Gemeinden mit einem überdurchschnittlichen pro-Kopf-Einkommensteuerertrag auch gleichzeitig einen überdurchschnittlichen Vermögensteuerertrag pro Kopf aufweisen. Somit werden tendenziell die durch die Einkommensteuer entstehenden Disparitäten durch die Vermögensteuer noch verstärkt. Diese Feststellung dürfte im wesentlichen für alle andern Kantone zutreffen.

Tabelle 41: Die pro-Kopf Reineinkommen und Reinvermögen einiger ausgewählter Gemeinden im Kanton Zürich im Jahre 1976

<u>Gemeinde</u>	<u>Reineinkommen pro Kopf in 1000 Fr.</u>	<u>Reinvermögen pro Kopf in 1000 Fr.</u>
die sechs bestsituierten Gemeinden (gemessen am Anteil der Gemeindesteuern an den gesamten wirklichen Einnahmen)		
Uetikon	37.2	310.7
Zumikon	34.2	272.8
Zollikon	29.8	224.7
Küsnacht	32.4	278.8
Kilchberg	27.7	162.0
Rüschlikon	26.4	164.1

die beiden Agglomerationszentren Zürich und Winterthur

Zürich	16.7	57.7
Winterthur	15.0	41.5

die sechs letztsituierten Gemeinden (gemessen am Anteil der Gemeindesteuern an den gesamten wirklichen Einnahmen)

Waltalingen	7.7	39.8
Sternenberg	9.3	24.6
Bachs	9.5	33.3
Buch a.I.	10.4	35.8
Hofstetten	8.4	28.8
Volken	8.7	21.7

Quelle: Zürcher Gemeindesteuerverhältnisse, Ausgabe 1978, a.a.O., S. 36 ff.

3.2.2. Die Ertrag- und Kapitalsteuern juristischer Personen

a) Die Ertragsteuer

Aufkommensmässig folgt nach der Einkommensteuer die Ertragsteuer. Sie erreicht im gesamtschweizerischen Durchschnitt einen Anteil von 11% am kommunalen Gesamtsteueraufkommen.

Die fiskalische Bedeutung dieser Steuer ist jedoch von Kanton zu Kanton sehr verschieden. Im Kanton Zug erreicht sie einen Anteil am kommunalen Gesamtsteueraufkommen von rund 20%, im Kanton Freiburg

hingegen bescheidene 4.3%.¹⁾ Von diesen beiden "Extremwerten" abgesehen, liegt doch die Anteilsquote in der Mehrzahl der Kantone unter 10%. Ähnlich hohe Anteilsquoten wie Zug haben nur noch die Kantone Tessin (19.5%) und Zürich (17.1%).

Innerkantonal sind die Unterschiede noch wesentlich grösser. Im Kanton Zürich hat die Besteuerung der juristischen Personen für die Mehrzahl der Gemeinden nur geringe fiskalische Bedeutung, obwohl gesamtkantonal das Steueraufkommen aus der Besteuerung der juristischen Personen weit über dem Landesdurchschnitt liegt. Leider weisen die offiziellen Statistiken die Ertrag- und Kapitalsteuer nicht separat aus, sodass in Tabelle 42 die Erträge der beiden Steuern zusammengefasst sind.

Tabelle 42: Kt. Zürich: Gemeinden nach dem Anteil der Steuern juristischer Personen am Ertrag der allgemeinen Gemeindesteuern¹⁾ 1970 - 1978

Gemeinden mit einem Anteil von ... Prozent	Anzahl Gemeinden				
	1970	1972	1974	1976	1978
bis 5%	111	103	89	94	95
5.1 - 10.0	28	28	40	40	35
10.1 - 20.0	15	22	26	20	24
20.1 - 30.0	9	11	5	12	10
30.1 - 40.0	7	5	6	3	6
40.1 - 50.0	1	1	4	-	1
50.1 und mehr	-	1	1	2	-
<u>zusammen</u>	<u>171</u>	<u>171</u>	<u>171</u>	<u>171</u>	<u>171</u>

1) allgemeine Gemeindesteuern: Einkommen- und Vermögensteuer natürlicher Personen, Ertrag- und Kapitalsteuern juristischer Personen sowie Quellensteuer I + II, Personalsteuer und Feuerwehrersatzsteuer

Quelle: Zürcher Gemeindesteuerverhältnisse, Ausgabe 1979, Statistische Mitteilungen des Kt. Zürich, 3. Folge, Heft 90, 1979, S.7

1) Im Kanton Basel-Stadt erheben die Gemeinden keine Ertragsteuer.

In den 70er Jahren hatte die Ertrag- und Kapitalsteuer in mehr als der Hälfte aller Gemeinden fast gar keine fiskalische Bedeutung, lag doch deren Anteil unter 5% am allgemeinen Gemeindesteueraufkommen.¹⁾ Und in mehr als drei Vierteln (76%) aller Gemeinden bewegte sich der Anteil 1973 zwischen 0 und 10%. Einen Anteil von mehr als 30% an den kommunalen Steuereinnahmen hatten 1978 die Ertrag- und Kapitalsteuern nur gerade in 7 Gemeinden. Mit Ausnahme der Stadt Zürich handelte es sich meistens um Gemeinden, welche in ihrem Gebiet nur eine oder zwei bedeutende Unternehmungen domizilierten. In Zürich erreichte 1978 der Steuerertrag der juristischen Personen einen Anteil von 33.5%. Hier sind die juristischen Personen konzentriert. Von den insgesamt 19'092 juristischen Personen im Kanton Zürich im Jahre 1977 befanden sich allein 12'253 oder rund 64% in der Stadt Zürich.²⁾ Relevanter als die Zahl der Steuerpflichtigen sind die Steuergrundlagen. Hier zeigt sich, dass der Anteil des Ertrages der in der Stadt Zürich domizilierten juristischen Personen überproportional zur Anzahl der Steuerpflichtigen ist, d.h. die ertrag- und kapitalstarken Gesellschaften befinden sich überwiegend in der Stadt Zürich. Vom steuerbaren Ertrag von 2'822.7 Mio. Franken im Kanton entfielen 1977 allein auf die Stadt Zürich 2'110 Mio. Franken, was einem Anteil von 74.8% entspricht.³⁾

Die kommunale Besteuerung der juristischen Personen ist also insbesondere für die Wirtschaftszentren von vitaler Bedeutung, ja, die Ertrag- (und Kapital-)besteuerung stellt geradezu einen Ausgleichsmechanismus zwischen dem Agglomerationszentrum und seinen umliegenden Gemeinden dar, wie Böhley nachweist.⁴⁾ Denn in bezug auf die Besteuerung der natürlichen Personen zeigt sich, dass einerseits 39.7% aller im Kanton steuerpflichtigen natürlichen Personen in der Stadt Zürich wohnen, diese rund 40% aller Steuerpflichtigen aber nur 36.1% des Reineinkommens aller natürlichen

1) Würde man die kommunalen Grundsteuern zu den allgemeinen Gemeindesteuern dazuzählen, so wäre der Anteil noch kleiner.

2) Vgl. Zürcher Gemeindesteuerverhältnisse, Ausgabe 1979, a.a.O., S. 19.

3) Vgl. ebenda.

4) Vgl. P. Böhley: Reformen beim schweizerischen kommunalen Finanzausgleich, a.a.O., S.393.

Personen versteuern, das Reineinkommen in bezug auf die Steuerpflichtigen also unterproportional ist. Dies rührt davon her, dass vor allem die Einwohner bzw. Steuerpflichtigen mit hohen Einkommen immer mehr in die umliegenden Wohngemeinden abwandern. Durch den überproportionalen Anteil an der Ertrag- (und Kapital)-steuer wird die "mangelnde" Steuerkraft der natürlichen Personen bis zu einem gewissen Grade kompensiert.

Dieser Mechanismus dürfte nicht nur im Kanton Zürich, sondern gesamtschweizerisch wirken. Im allgemeinen spielen die Ertragsteuern für die kommunalen Haushalte eine erstaunlich geringe Rolle. Nur gerade in Agglomerationszentren und vereinzelt auch in anderen Gemeinden - sofern es gelingt, eine oder mehrere steuerkräftige juristische Personen zu attrahieren - haben die Ertragsteuern eine grosse fiskalische Bedeutung.

b) Die Kapitalsteuer

Gesamtschweizerisch gesehen rangiert die Kapitalsteuer mit einem Anteil von 3.2% am gesamten Kommunalsteueraufkommen an 4. Stelle. Interkantonale sind auch bei dieser Steuer die Unterschiede in der fiskalischen Bedeutung recht gross.

Im Kanton Appenzell-Ausserrhoden hat die Kapitalsteuer nur einen Anteil von 1.4% am gesamten Gemeindesteueraufkommen, im Kanton Graubünden hingegen von 10.9%. Mit Ausnahme der Kantone Luzern (1.9%), Schaffhausen (1.6%) und St. Gallen (1.5%) erreicht sie in allen andern Kantonen einen Anteil zwischen 2 und 6%.

Da die Kapitalsteuer die Ergänzungssteuer zur Ertragsteuer bildet, gilt das oben Gesagte bezüglich der Ertragsteuer auch für die Kapitalsteuer.

Wenn wir wiederum den Kanton Zürich als Beispiel heranziehen, so zeigt sich, dass 1977 die rund 64% in der Stadt Zürich domizilierten juristischen Personen 77.3% des im Kanton steuerpflich-

tigen Kapitals versteuerten.¹⁾ Nicht nur die ertragstarken, sondern auch die kapitalstarken juristischen Personen sind offensichtlich vorwiegend in der Stadt Zürich konzentriert.

Allgemein lässt sich somit feststellen, dass die Kapitalsteuer die Ausgleichsfunktion der Ertragsteuer zwischen Agglomerationszentrum und seinen umliegenden Wohngemeinden tendenziell noch verstärkt.

3.2.3. Die Grundsteuern

a) Die Liegenschaftensteuer

Diese Steuer wird nur in 11 Kantonen von den Gemeinden erhoben und erreicht gesamtschweizerisch einen Anteil am kommunalen Gesamtsteueraufkommen von 2.4%.

Interessant ist nicht nur der Umstand, dass mit Ausnahme des Kantons Genf die Gemeinden aller Westschweizer Kantone (Freiburg, Waadt, Wallis, Neuenburg) und die Tessiner Gemeinden erhebungsberechtigt sind, die kommunale Liegenschaftensteuer in der Deutschschweiz aber eher die Ausnahme darstellt, sondern auch die Tatsache, dass in der West- und Südschweiz die fiskalische Bedeutung dieser Abgabe grösser ist als in der Deutschschweiz. In keinem Deutschschweizer Kanton erreicht sie einen Anteil von 5% - im Kanton Baselstadt ist er mit 0.1% am geringsten -, während in der Westschweiz nur der Kanton Neuenburg - allerdings beträchtlich - unter der 5% Grenze liegt.²⁾

Gewiss kann die Liegenschaftensteuer nicht isoliert betrachtet werden, sondern muss, da es sich ja um eine partielle Vermögenssteuer handelt, stets im Zusammenhang mit der allgemeinen Vermögensteuer gesehen werden. So betrachtet erscheint es durchaus verständlich, dass in gewissen Deutschschweizer Kantonen, welche

1) Vgl. Zürcher Gemeindesteuerverhältnisse, Ausgabe 1979, a.a.O., S.19.

2) Am höchsten ist der Anteil im Kanton Wallis mit 7.5%.

das Vermögen im Rahmen der allgemeinen Vermögensteuer relativ hoch belasten, z.B. Uri, Schwyz, Obwalden, Appenzell-Ausser rhoden, auf eine eigentliche kommunale Grundsteuer verzichtet wird. In der West- und Südschweiz hat die allgemeine Vermögensteuer aufkommensmässig eine geringere Bedeutung.

In der Literatur¹⁾ wird die Grundsteuer als eine der geeignetsten Kommunalabgaben beurteilt, weil sie unter anderem nur zu geringen interkommunalen Steuerkraftunterschieden führe. Wie sich nachweisen lässt, verstärkt sie aber die durch die Einkommensteuer induzierten Steuerkraftunterschiede: Im Kanton Zürich beispielsweise liegt das pro-Kopf-Aufkommen aus der Liegenschaftsteuer in den steuerkraftstarken Gemeinden wesentlich über dem kantonalen Durchschnitt und ganz besonders über den pro-Kopf-Erträgen in den steuerkraftschwachen Gemeinden.

Tabelle 43 zeigt, dass die Liegenschaftensteuererträge pro Kopf in den sechs steuerkraftstärksten Gemeinden über dem Kantonsdurchschnitt, in den sechs gezeigten steuerkraftschwachen Gemeinden stets unter dem Kantonsmittel liegen. Diese Tatsache ist nun aber nicht erstaunlich, und zwar aus zwei Gründen:

1. Liegenschaften werden grundsätzlich nach dem Verkehrswert besteuert, Liegenschaften für land- und forstwirtschaftliche Zwecke hingegen nach dem Ertragswert. Somit ist diese Steuerquelle in ländlichen Gemeinden mit überwiegend land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken automatisch weniger ergiebig als in den übrigen Gemeinden.
2. Der Verkehrswert der Liegenschaften in den finanz- und steuerkräftigen Gemeinden ist - da es sich ja um bevorzugte Wohnlagen mit überdurchschnittlichen Boden- und Mietpreisen handelt - wesentlich höher als in den andern Wohngemeinden.

1) Vgl. z.B. H. Hauser, a.a.O., S.167, und die weitere dort angegebene Literatur.

Aufgrund der technischen Ausgestaltung der Liegenschaftensteuer wird somit tendenziell das schon bestehende Steuerkraftgefälle zwischen den Gemeinden noch verstärkt.

Tabelle 43: Kanton Zürich: Liegenschaftensteuererträge pro Kopf in Fr.

<u>Gemeinde</u>	<u>1976</u>	<u>1977</u>
die sechs steuerkraftstärksten Gemeinden		
Uitikon	43.20	44.45
Zumikon	44.40	46.90
Zollikon	31.25	32.55
Küsnacht	37.35	37.60
Kilchberg	30.50	32.15
Rüschlikon	34.85	36.00

die beiden Agglomerationszentren Zürich und Winterthur

Zürich	31.60	32.35
Winterthur	22.60	23.55

sechs der steuerkraftschwächsten Gemeinden

Waltalingen	11.50	12.90
Sternenberg	17.45	18.30
Bachs	28.75	20.30
Buch a.I.	1.30	1.75
Hofstetten	12.50	9.80
Volken	10.05	9.55
Kanton insgesamt	27.85	28.85

Quellen: Zürcher Gemeindesteuerverhältnisse, Ausgabe 1978, a.a.O., S. 50 ff.
Zürcher Gemeindesteuerverhältnisse, Ausgabe 1979, a.a.O., S. 32 ff.

b) Die Handänderungsteuer

Gesamtschweizerisch ist die Handänderungsteuer vom fiskalischen Standpunkt aus gesehen eher unbedeutend, nicht nur weil diese Abgabe lediglich in 7 Kantonen von den Gemeinden erhoben werden kann, sondern weil ihr Ertrag im allgemeinen nur 1% - 2% des gesamten Kommunalsteueraufkommens ausmacht. Nur in den Kantonen Appenzell-Ausserrhodens (2.8%) und Graubünden (3.2%) liegt der Anteil der Handänderungsabgabe deutlich über dem Durchschnitt.

Es darf jedoch nicht vergessen werden, dass die fiskalische Bedeutung der Handänderungsteuer sehr stark von der konjunkturellen Situation abhängt und demzufolge diese Abgabe bis zum Zeitpunkt der Rezession von 1975 eine viel grössere Bedeutung hatte. Die Aufkommensentwicklung aller drei Grundsteuern in den vergangenen 10 Jahren im Kanton Zürich (vgl. Tabelle 44) zeigt die relativ grosse Konjunkturreagibilität dieser Abgabe (und der Grundstückgewinnsteuer!) im Gegensatz zur allgemeinen Liegenschaftensteuer. Es zeigt sich auch, dass in Zeiten der Hochkonjunktur die Handänderungsteuer im Durchschnitt ein wesentlich höheres Aufkommen erbringt als die Liegenschaftensteuer. Diese stark mit der Konjunkturlage korrelierte Ertragsentwicklung führt dazu, dass die Gemeinden faktisch zur Parallelpolitik gezwungen werden. Denn in konjunkturellen Boomphasen, wenn die Steuereinnahmen aus den allgemeinen Gemeindesteuern (Einkommensteuer, Ertragsteuer etc.) reichlich fliessen, tut dies auch die Handänderungsteuer und die Grundstückgewinnsteuer. In rezessiven Konjunkturphasen gehen die Erträge aller dieser Steuern hingegen zurück.

Aehnlich wie bei der Liegenschaftensteuer zeigt sich auch bei der Handänderungsteuer, dass ihr Ertrag in den steuerkraftstarken Gemeinden im Durchschnitt wesentlich höher ist als in den steuerkraftschwachen Kommunen. Auch hier liegt ein primärer Grund in der steuerlichen Ausgestaltung dieser Abgabe: Bemessungsgrundlage ist bei der Handänderungsteuer der Kaufpreis der Liegenschaft. Da die Liegenschaften in den steuerkraftstarken Gemeinden höhere Preise erzielen, so ergibt sich ceteris paribus auch ein höheres Steueraufkommen als in den übrigen Gemeinden.

Tabelle 44: Die Erträge der Handänderungs-, Grundstückgewinn- und Liegenschaftensteuer 1968 - 1977 im Kanton Zürich in 1000 Fr.¹⁾

<u>Jahr</u>	<u>Handänderungssteuer</u>	<u>Grundstückgewinn- steuer</u>	<u>Liegenschaften- steuer</u>
1968	17'430	109'182	11'295
1969	23'294	120'411	12'007
1970	23'421	155'525	13'019
1971	33'101	206'353	14'321
1972	36'706	227'342	16'528
1973	33'541	215'086	19'051
1974	33'998	188'483	21'069
1975	22'268	150'523	28'730
1976	23'231	132'125	31'059
1977	28'789	120'748	31'925

1) Die Zahlen von Tabelle 44 weichen von denjenigen der Tabelle 39, S.183 ab, was auf die unterschiedlichen Erhebungsmethoden zurückzuführen ist.

Quelle: Zürcher Gemeindesteuerverhältnisse, Ausgabe 1979, a.a.O., S.8

Die folgende Tabelle zeigt noch einen weiteren problematischen Aspekt dieser Steuer als Kommunalabgabe. In den kleinen, steuerkraftschwachen Gemeinden sind die relativen jährlichen Aufkommensschwankungen grösser als in den steuerkraftstarken Gemeinden, d.h. die Steuererträge sind in diesen Landgemeinden viel eher zufälliger Natur (wenige Handänderungen) und für diese Gemeinden deshalb auch schlecht prognostizierbar. Dies ist um so bedauerlicher, als beträchtliche jährliche Aufkommensschwankungen in den finanz- und steuerkräftigen Gemeinden viel eher hingenommen werden könnten als in den "armen" Gemeinden.

Grundsätzlich zeigen die Zahlen in Tabelle 45, dass auch diese Grundsteuerart keineswegs tendenziell zu einer Steuerkraftnivellierung führt, sondern eher die bereits bestehenden absoluten Unterschiede verstärkt.

Tabelle 45: Kanton Zürich: Handänderungssteuererträge pro Kopf in Fr.

<u>Gemeinden</u>	<u>1976</u>	<u>1977</u>
die sechs steuerkraftstärksten Gemeinden		
Uitikon	76.00	66.60
Zumikon	50.55	97.95
Zollikon	29.05	67.55
Küsnacht	39.50	20.15
Kilchberg	19.00	18.80
Rüschlikon	37.70	39.70
die beiden Agglomerationszentren Zürich und Winterthur		
Zürich	19.45	26.85
Winterthur	10.70	16.25
sechs der steuerkraftschwächsten Gemeinden		
Waltalingen	13.85	14.15
Sternenberg	21.90	33.25
Bachs	4.20	24.75
Buch a.I.	25.25	6.70
Hofstetten	4.30	2.95
Volken	4.00	0.35
Kanton insgesamt	20.85	26.00

Quellen: Zürcher Gemeindesteuerverhältnisse, Ausgabe 1979, a.a.O., S. 32 ff.; Zürcher Gemeindesteuerverhältnisse, Ausgabe 1978, a.a.O., S. 50 ff.; Statistisches Handbuch des Kt. Zürich, Ausgabe 1978, Statistische Mitteilungen des Kt. Zürich, 3. Folge, Heft 96, 1978, S. 37 f.

c) Die Grundstückgewinnsteuer

Ebenso verbreitet wie die kommunale Liegenschaftensteuer ist die kommunale Grundstückgewinnsteuer, und zwar in 11 Kantonen. Ihre fiskalische Bedeutung war gesamtschweizerisch mit 2.1% am kommunalen Gesamtsteueraufkommen im Jahre 1977 noch geringer als die der Liegenschaftensteuer. Interkantonal bestehen jedoch grosse Unterschiede. Während diese Abgabe im Kanton Solothurn nur einen bescheidenen Anteil von 0.2% erreichte, hat sie im Kanton Zürich seit jeher eine recht grosse Bedeutung. 1977 betrug ihr Anteil immerhin 5.4%.

Wie Tabelle 44 auf Seite 196 zeigt, ist die Grundstücksgewinnsteuer die konjunkturrempfindlichste Grundsteuerart. Betrug ihr Ertrag im Kanton Zürich im Jahre 1972 227.3 Mio. Franken, so fiel er in den folgenden Jahren stetig und betrug 1977 nur noch 120.7 Mio. Franken. Aber auch heute noch ist die Grundstücksgewinnsteuer im Kanton Zürich die mit Abstand wichtigste Grundsteuer.

Tabelle 46: Kanton Zürich: Grundstückgewinnsteueraufkommen pro Kopf in Fr.

<u>Gemeinde</u>	<u>1976</u>	<u>1977</u>
die sechs steuerkraftstärksten Gemeinden		
Uitikon	218.40	260.40
Zumikon	185.85	398.35
Zollikon	205.85	222.30
Küsnacht	223.75	195.65
Kilchberg	80.85	133.75
Rüschlikon	367.30	92.65
die beiden Agglomerationszentren Zürich und Winterthur		
Zürich	151.10	107.00
Winterthur	75.75	73.90
sechs der steuerkraftschwächsten Gemeinden		
Waltalingen	0.05	0.00
Sternenberg	48.50	50.15
Bachs	10.15	205.30
Buch a.I.	4.65	196.75
Hofstetten	17.35	9.05
Volken	79.80	4.75
Kanton insgesamt	118.55	109.10

Quellen: Zürcher Gemeindesteuerverhältnisse, Ausgabe 1979, a.a.O., S. 32 ff.; Zürcher Gemeindesteuerverhältnisse, Ausgabe 1978, a.a.O., S. 50 ff.; Statistisches Handbuch des Kt. Zürich, Ausgabe 1978, a.a.O., S. 37 ff.

Tabelle 46 zeigt aber noch eine weitere Problematik auf. Die jährlichen Schwankungen des Steueraufkommens sind bei dieser Steuer grösser als bei den übrigen Abgaben, und zwar sowohl bei den finanzstarken als auch bei den finanzschwachen Gemeinden. Betrug z.B. in Rüschlikon der Grundstückgewinnsteuerertrag pro Kopf im Jahre 1976 Fr. 367.30, so fiel er im Jahre 1977 auf Fr. 92.65. In der steuerkraftschwachen Gemeinde Buch a.I. wiederum betrug das Aufkommen pro Kopf im Jahre 1976 nur Fr. 9.65, im folgenden Jahr jedoch Fr. 196.75.

Andererseits dürfte der Vorzug der Grundstückgewinnsteuer darin liegen, dass sie vor allem den schnell wachsenden Gemeinden gewichtige zusätzliche Einnahmen verschafft, womit sie die mit dem Wachstum verbundenen Infrastrukturvorhaben (mindestens teilweise) finanzieren können.

Allgemein zeigt sich aber auch bei der Grundstückgewinnsteuer, dass die steuerstarken Gemeinden im Durchschnitt doch wesentlich höhere Erträge ausweisen als die finanz- und steuerkraftschwachen Gemeinden. Somit führt auch diese Steuer nicht zu einer Steuerkraftnivellierung; vielmehr scheint auch die Grundstückgewinnsteuer das interkommunale Steuerkraftgefälle eher noch zu verstärken.

3.2.4. Die fiskalische Bedeutung der übrigen Gemeindesteuern

a) Die Erbschaftsteuer

Wie bereits dargelegt, ist die kommunale Erbschaftsteuer heute die Ausnahme, wird sie doch nur noch in den vier Kantonen Luzern, Freiburg, Graubünden und Waadt erhoben. Während diese Abgabe in den ersten beiden Kantonen nur einen Anteil von weniger als einem Prozent an dem gesamten Kommunalsteueraufkommen ausmacht, erreicht sie in den Kantonen Graubünden und Waadt einen Anteil von 1.5% resp. 2.9%.¹⁾

1) Die geringe Verbreitung der kommunalen Erbschaftsteuer erklärt die völlige Bedeutungslosigkeit dieser Abgabe aus gesamtschweizerischer Sicht.

Da das Aufkommen dieser Abgabe sehr unstetig ist - insbesondere gilt dies für Kleingemeinden -, erstaunt es natürlich nicht, dass das kommunale Besteuerungsrecht der Erbschaften und Schenkungen weitgehend beseitigt wurde.

b) Die Aufwandsteuern

Obschon kommunale Aufwandsteuern - es handelt sich vor allem um die Billett- und die Hundesteuer - in fast allen Kantonen erhoben werden, sind sie vom fiskalischen Standpunkt aus gesehen unergiebig, was angesichts der Steuerobjekte und der Bemessungsgrundlagen zu erwarten ist.

Gesamtschweizerisch erreichen alle kommunalen Aufwandsteuern zusammen nur einen Anteil am gesamten Kommunalsteueraufkommen von 0.3%.

Aber auch in den einzelnen Kantonen beträgt der Anteil mit Ausnahme des Kantons Waadt¹⁾ (Anteil 1.1%) nirgends ein Prozent.

Die fiskalische Bedeutungslosigkeit der kommunalen Aufwandsteuern dürfte wohl der wichtigste Grund dafür sein, dass bei diesen Abgaben die kommunalen Gestaltungsmöglichkeiten heute noch am grössten sind.

3.2.5. Zusammenfassung

Im Gegensatz zu vergleichbaren Ländern ist der Anteil der eigenen Einnahmen an den kommunalen Gesamteinnahmen in der Schweiz sehr hoch. Dieser beträchtliche Anteil der eigenen Einnahmen ist massgeblich auf die überragende Bedeutung der kommunalen Steuereinnahmen zurückzuführen.

1) Der "hohe" Anteil der Aufwandsteuern am kommunalen Gesamtsteueraufkommen in diesem Kanton erklärt sich damit, dass die Gemeinden nebst Billett- und Hundesteuer noch weitere unbedeutende Aufwandsteuern, auf die aber nicht näher eingegangen wird, erheben können. Weitere kommunale Aufwandsteuern kennen auch noch die Kantone Luzern und Neuenburg.

Die kommunalen Steuereinnahmen mit einem Anteil von über 50% an den Gesamteinnahmen sind nicht auf das relativ breit gefächerte Steuerbukettt der Gemeinden zurückzuführen, sondern auf die Tatsache, dass die Schweizer-Gemeinden - im Gegensatz zu den Kommunen der meisten übrigen europäischen Länder - auf die ertragreiche Steuerquelle Einkommen (und Vermögen) Zugriff haben. Allein die Einkommens-¹⁾ und Vermögenbesteuerung der natürlichen Personen erreicht gesamtschweizerisch einen Anteil von über 80% am Gesamtsteueraufkommen.

Wie am Beispiel des Kantons Zürich gezeigt werden konnte, liegt indes in der überragenden Bedeutung der Einkommen- und Vermögensteuer die wesentliche Problematik der schweizerischen Gemeindesteuersysteme: Da die örtliche Verteilung von Einkommen und Vermögen sehr ungleich gestreut ist, ergeben sich exorbitant hohe interkommunale Finanz- und Steuerkraftunterschiede. Wenngleich in der Mehrzahl der Kantone die Gemeinden über die autonome Festlegung der Gemeindesteuerfüsse (Hebesätze) ihr Gemeindesteuer-aufkommen in gewissen Grenzen selbst bestimmen können, kann mit diesem Zuschlagsystem eine mangelnde Steuerkraft nur teilweise ausgeglichen werden. Diese interkommunalen Disparitäten wurden seit Mitte der 60er Jahre eher noch verstärkt, und zwar aus zwei Gründen: Zum einen hat die durchschnittliche Steuerbelastung aus der Einkommensbesteuerung in jüngster Vergangenheit stark zugenommen (und somit auch die fiskalische Bedeutung dieser Abgabe!), und gleichzeitig nahmen die Kantone Tarifrevisionen vor, die eine progressivere Besteuerung der Einkommen zum Ziele hatten. Für die finanz- und steuerkraftschwachen Gemeinden bedeuteten in der Regel diese kantonalen Tarifrevisionen Steuerausfälle, für die "reichen" Gemeinden zusätzliche Steuereinnahmen bzw. Steuerfusssenkungen.

Die extreme Ausrichtung der schweizerischen Gemeindesteuersysteme auf die Besteuerung der natürlichen Personen einerseits und die für die Gemeinden "exogen" vorgegebene Steuerpolitik der Kantone

1) inkl. Personalsteuern

andererseits führten in verstärktem Masse dazu, dass zwischen Steuerbelastung (kommunaler Steuerfuss) und Gemeindeleistungen keine Aequivalenz mehr besteht.

Bevor nun einige Lösungsvorschläge dargestellt werden, sollen im 3. Kapitel zuerst die Kriterien für die Beurteilung der Eignung einer Steuer als Gemeindeabgabe diskutiert werden.

3. Kapitel: RAHMENBEDINGUNGEN UND KRITERIEN FÜR EIN GEMEINDE- STEUERSYSTEM

I. Voraussetzungen und Annahmen

Nachdem in den ersten beiden Kapiteln die historische Entwicklung, der Ist-Zustand und bereits einige Kritikpunkte der kommunalen Steuerausstattung in der Schweiz skizziert worden sind, sollen im folgenden zuerst die Prämissen dargestellt werden, welche für die Erarbeitung von Gemeindesteuerkriterien relevant sind.

1. Die Gemeinden

Meylan definiert die Gemeinde¹⁾ als "öffentliche Körperschaft, territorial dezentralisiert, die staatliche Aufgaben wahrnimmt, von denen gewisse zu ihrem eigenen Wirkungskreis gehören. Die Gemeinde untersteht der Oberaufsicht des Staates".²⁾

Die Gemeinden können durch folgende sechs Merkmale charakterisiert werden:³⁾

- Gebiet (Fläche)
- Volk (Einwohner)
- rechtliche Verselbständigung im Sinne der Rechtsfähigkeit und der Handlungsfähigkeit
- Aufgaben, die in eigener Verantwortung zu lösen sind
- hoheitliche Gewalt
- Einordnung in Bund und Kanton mit der Folge, dass die Gebiets-
hoheit der Gemeinde beschränkt ist.

1) Wenn von Gemeinde die Rede ist, so bezieht sich dieser Ausdruck auf die politische Gemeinde bzw. Einwohnergemeinde.

2) J. Meylan et al.: Schweizer Gemeinden ..., a.a.O., S.21

3) Vgl. R. Jagmetti, in: Föderalismus Hearings, hrsg. von der Stiftung für eidgenössische Zusammenarbeit, Solothurn, Bd.III, Zürich 1973, S.828.

Wenn von Gemeinden die Rede ist, so zeigen sich jedoch enorme Unterschiede bezüglich der Grösse der Gemeinden - flächenmässig und einwohnermässig - als auch bezüglich der Aufgaben, die in eigener Verantwortlichkeit zu lösen sind.

Tabelle 47 zeigt die Ausmasse der Gemeindeterritorien in der Schweiz.

Die Unterschiede sind ausserordentlich gross. Während die flächenmässig grösste Gemeinde - Bagners im Kanton Wallis - eine Gesamtfläche von 28'232 ha aufweist,¹⁾ hat die kleinste Gemeinde - Ponte Tresa im Kanton Tessin - lediglich ein Ausmass von 28 ha.²⁾ Mehr als die Hälfte (57.3%) aller Gemeinden haben eine Fläche von 200 ha - 1000 ha.

Interessant sind auch die enormen einwohnermässigen Unterschiede der Schweizer Gemeinden. Siehe hierzu Tabelle 48.

Im Jahre 1970 wiesen 2021 (65.8%) der 3072 Schweizer Gemeinden eine Bevölkerung von weniger als 1000 Einwohnern auf. Hier 240 Kleinstgemeinden mit weniger als 100 Einwohnern, dort die Gemeinde Zürich mit einer Einwohnerzahl von 422'640.³⁾ Fast die Hälfte der Bevölkerung (45.3%) wohnte 1970 in städtischen Verhältnissen, also in Gemeinden mit mehr als 10'000 Einwohnern. Zum Vergleich sind in der Tabelle die entsprechenden Daten seit 1850 angegeben. Damit zeigen sich sehr schön die sozioökonomischen Wandlungen in der Epoche 1850 - 1970. Lebte 1970 fast schon die Hälfte der Bevölkerung in städtischen Verhältnissen, so betrug der entsprechende Anteil 1850 lediglich 6.4%. Andererseits wohnte 1850 noch mehr als die Hälfte der Bevölkerung (68.2%) in Kleingemeinden, d.h. in Gemeinden mit höchstens 2000 Einwohnern; 1970 waren dies nur noch 22.3% der Gesamtbevölkerung.

1) Vgl. Statistisches Jahrbuch der Schweiz 1978, hrsg. vom Eidgenössischen Statistischen Amt, 86. Jg., S.91.

2) ebenda

3) Vgl. Statistisches Jahrbuch der Schweiz 1971, hrsg. vom Eidgenössischen Statistischen Amt, 79. Jg., S.34. Im übrigen ist im letzten Dezennium die Wohnbevölkerung der Stadt Zürich erheblich unter 400'000 gesunken.

Anzahl der Gemeinden mit einem Areal von ... Hektar

Kanton	bis 100 ha	100- 200 ha	200-500 ha	500- 1000 ha	1000 - 2000 ha	2000 - 5000 ha	5000- 10000ha	über 10000ha	Total
ZH	-	2	37	77	44	9	2	-	171
BE	4	27	140	137	109	49	16	10	492
LU	-	3	25	38	23	15	2	1	107
UR	-	-	-	2	5	2	9	2	20
SZ	-	-	1	4	11	10	2	2	30
OW	-	-	-	-	-	1	6	-	7
NW	-	-	-	3	5	2	1	-	11
GL	-	2	3	6	7	8	2	1	29
ZG	-	-	-	2	4	5	-	-	11
FR	13	55	131	56	18	8	3	-	284
SO	5	23	41	41	19	3	-	-	132
BS	-	-	1	-	1	1	-	-	3
BL	-	11	25	31	7	-	-	-	74
SH	-	3	9	12	9	2	-	-	35
AR	-	-	3	10	3	4	-	-	20
AI	-	-	-	-	3	2	1	-	6
SG	-	3	10	21	26	24	5	2	91
GR	3	4	22	43	49	60	24	16	221
AG	4	9	100	90	29	1	-	-	233
TG	6	35	104	45	10	1	-	-	201
TI	22	29	77	59	37	20	13	-	257
VD	12	57	169	89	36	18	6	1	388
VS	-	9	17	29	45	41	20	9	170
NE	-	4	13	15	23	6	1	-	62
GE	-	2	26	11	6	-	-	-	45
CH in %	69 22	278 90	954 308	821 265	529 171	292 94	113 36	44 14	3100 1000%

Quelle: J. Meylan et al.: Schweizer Gemeinden ..., a.a.O., S. 87

Tabelle 48: Wohnbevölkerung der Schweiz nach der Grösse der Gemeinden seit 1850

Jahre	Gemeinden mit ... Einwohnern										Total
	bis 99	100 - 199	200 - 299	300 - 399	400 - 499	500 - 599	1000- 1999	2000- 4999	5000- 9999	10'000 und mehr	
1850	152	458	479	399	313	744	456	174	21	8	3204
1880	151	416	447	412	300	732	448	236	31	17	3190
1900	148	424	438	383	307	701	460	241	41	21	3164
1910	153	408	422	359	299	689	463	277	61	26	3157
1920	145	412	444	320	291	685	467	282	62	28	3136
1930	165	405	420	340	271	677	450	298	61	31	3118
1941	167	411	410	349	267	639	465	291	75	31	3107
1950	173	394	392	333	264	637	465	318	83	42	3101
1960	207	422	364	297	227	613	466	337	97	65	3095
1970	240	394	336	257	223	571	456	382	121	92	3072

Wohnbevölkerung

1850	10931	70250	119432	138338	139404	525156	628123	475745	131108	154197	2'392'740
1880	11162	64169	110555	142582	133268	514881	612444	565304	149311	377501	2'831'787
1900	10593	65410	109153	134144	137048	493236	640179	513440	148305	728385	3'315'443
1910	11125	62217	104985	124222	133927	483485	641664	518451	146124	958657	3'753'293
1920	10249	61533	110801	110518	128736	478201	646965	516753	147444	1071554	3'880'320
1930	11115	61441	103796	117486	120993	476819	624076	511321	140047	1237776	4'066'400
1941	11174	61362	102330	121448	119275	447595	642174	511044	139044	1402335	4'169'700
1950	12449	61747	96628	115310	118042	451427	647836	513333	139044	1720057	4'714'992
1960	14700	64761	90903	103436	101557	431877	659158	502277	139117	2279760	5'479'061
1970	17738	64463	82503	88653	100264	405330	646666	511111	100000	2842849	6'269'728

Promilleverteilung der Wohnbevölkerung

1850	5	29	50	58	46	219	263	108	35	64	1000
1880	4	23	40	50	47	181	218	245	70	133	1000
1900	3	20	33	40	41	146	190	217	84	227	1000
1910	3	17	28	33	36	123	171	195	111	254	1000
1920	3	16	29	28	33	123	167	216	109	276	1000
1930	3	15	26	29	30	117	153	223	103	305	1000
1941	3	15	24	28	28	115	154	200	117	329	1000
1950	3	13	20	24	26	98	137	200	117	365	1000
1960	3	12	17	19	19	80	121	188	122	419	1000
1970	3	9	13	14	15	65	103	140	134	453	1000

Quelle: Statistisches Jahrbuch der Schweiz 1977, 65. Jg., Basel 1977, S. 15

Trotz dieser sozio-ökonomischen Veränderungen, die im wesentlichen auf die ungleichgewichtige Wirtschaftsentwicklung der verschiedenen Regionen (Landflucht!) zurückzuführen sind, blieb der Bestand an Gemeinden in den letzten 130 Jahren relativ stabil, er reduzierte sich lediglich von 3204 im Jahre 1850 auf 3072 im Jahre 1970.¹⁾

Aber auch auf folgende demographische Fakten ist noch hinzuweisen. Die Zahl der Gemeinden, die 50% und mehr Zupendler beschäftigen, hat seit dem Ende des 2. Weltkrieges stark zugenommen. Handelte es sich im Jahre 1950 erst um 33 Gemeinden, so stieg diese Zahl im Jahre 1960 auf 112 und betrug 1970 gar 162. Noch grösser ist die Zahl der Gemeinden, aus denen täglich 50% und mehr Berufstätige abwandern: 1950 241 Gemeinden, 1960 bereits 469 Gemeinden und 1970 835 Kommunen, also 27.2% aller Gemeinden!²⁾ Diese Zahlen weisen auf die rasch zunehmende Funktionsteilung der Gemeinden hin: hier Arbeitsgemeinde, dort Wohngemeinde.

Die zunehmende Mobilität der Bevölkerung wegen der technisch-wirtschaftlichen Entwicklung, die zunehmende "Verstädterung", aber auch die zunehmende Funktionsteilung unter den Gemeinden führen dazu, dass die Gemeinden immer weniger als der "geschlossene" Lebensraum der Einwohner betrachtet werden können und dass die Identifikation der Einwohner mit ihrer Wohngemeinde vermutlich tendenziell schwindet.³⁾ Andererseits führen diese Entwicklungen dazu, dass der kommunale Ermessensspielraum in der Aufgabenerfüllung immer mehr eingeschränkt wird, muss doch der Staat

-
- 1) Meylan (Schweizer Gemeinden ..., a.a.O., S.81) nennt vor allem folgende Bedingungen und Faktoren, die hemmend auf Zusammenschlüsse oder Eingliederungen wirken können: Kantonale Verfassungsbestimmungen, die eine Veränderung des Gemeindebestandes nur unter erschwerten Bedingungen ermöglichen, sowie "egoistisches" Verhalten der Bürgergemeinden, die sich meist aus finanziellen Gründen einer Verschmelzung widersetzen.
 - 2) Vgl. hierzu auch Tabelle 49, S.208.
 - 3) Die Lockerung der Beziehungen des einzelnen zur lokalen politischen Gemeinschaft manifestiert sich mancherorts in der geringen Teilnahme der Einwohner an Gemeindeversammlungen. Dass Gemeinden mit 5000 bis 20'000 Einwohnern ihre Entscheide mit einer Anwesenheit von nur 100 bis 200 Stimmberechtigten fällen, ist keine Seltenheit. Vgl. hierzu E. Buschor, in: Föderalismus Hearings, a.a.O., S.888.

Tabelle 49: Weg- und Zupendleranteil der Gemeinden 1960 und 1970

Anteil in %	Wegpendleranteil an der berufstätigen Wohnbevölkerung				Zupendleranteil an der berufstätigen Wohnbevölkerung			
	Gemeinden				Gemeinden			
	1960		1970		1960		1970	
	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%	Anzahl	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9
0	39	1	28	1	434	14	270	9
0,1- 9,9	375	12	139	5	1734	56	1369	45
10,0-19,9	659	21	345	11	427	14	660	21
20,0-29,9	668	22	623	20	209	7	340	11
30,0-39,9	513	17	612	20	122	4	163	5
40,0-49,9	372	12	490	16	57	2	108	4
50,0-59,9	274	9	459	15	35	1	49	2
60,0-69,9	143	5	256	8	23	1	30	1
70,0-79,9	50	1	113	4	13	0	29	1
80,0-89,9	2	0	7	0	13	0	18	1
90,0-99,9	-	-	-	-	9	0	10	0
100 und mehr	-	-	-	-	19	1	26	1
Total	3095	100	3072	100	3095	100	3072	100

Quelle: Eidgenössische Volkszählung 1970, Bd. 6, Schweiz 3, Pendler, Arbeitsweg, Verkehrsmittel, Stat. Quellenwerke der Schweiz, Heft 549, Bern 1974, S. 174

eine gleichwertige Darbietung eines Mindeststandards öffentlicher Verwaltungs- und Versorgungsleistungen garantieren,¹⁾ ja in gewissen Bereichen - z.B. im Bereich der sozialen Sicherheit - gar eine einheitliche Gestaltung der Lebensbedingungen gewährleisten.

1) Vgl. G. Zeitel: Kommunale Finanzstruktur und gemeindliche Selbstverwaltung, in: Archiv für Kommunalwissenschaften, 9. Jg. (1970), S.3.

Es ist hier allerdings nicht der Ort, um der Frage nachzugehen, wie der drohenden Gefahr des Abgleitens der Gemeinden in reine Dienstleistungsbetriebe wirksam begegnet werden kann. Diese gegebenen "Rahmenbedingungen" sollten bei der folgenden Diskussion der gemeindlichen Selbstverwaltung und insbesondere bei der Diskussion der kommunalen Finanzautonomie stets beachtet werden.

Weiter oben wurde darauf hingewiesen, dass sich die Gemeinden auch heute noch darin unterscheiden, welche Aufgaben sie in eigener Verantwortung lösen. Dies hängt damit zusammen, dass die Bundesverfassung die Kommunen nur ganz beiläufig im Zusammenhang mit Fragen des Bürgerrechts, des Stimmrechts und der Niederlassungsfreiheit (Art. 43, 44 und 45 BV) erwähnt, die Gemeindeorganisation und das Kommunalrecht jedoch ausschliesslich Sache der Kantone ist.

Auf S. 103 f. haben wir bereits die wichtigsten Gemeindeaufgaben genannt. Eine solche Aufgabenaufzählung gibt aber noch keine Auskunft darüber, welche Aufgaben in kommunaler Eigenverantwortung wahrgenommen werden. Es ist nun deshalb der Frage nach der schweizerischen Gemeindeautonomie nachzugehen.

2. Die Gemeindeautonomie

Fast alle kantonalen Verfassungen räumen den Gemeinden bei der Erfüllung ihrer hoheitlichen Aufgaben innerhalb der Schranken von Verfassung und Gesetz eine gewisse Selbstständigkeit ein.¹⁾

"Dieses Selbstbestimmungsrecht, das man als Gemeindeautonomie bezeichnet, beruht auf der Erkenntnis, dass die Gemeinden nicht bloss dem Kanton unterstellte Verwaltungskörper sind, sondern dass ihnen von alters her ein bestimmter, vor Eingriffen der staatlichen Behörden geschützter Bereich der Selbstgesetzgebung und Selbstverantwortung zusteht."²⁾

1) Vgl. U. Zimmerli: Die neuere bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Gemeindeautonomie, in: Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, Bd. 73 (1972), Nr.7, S. 257 ff.

2) ebenda, S.257

Diese Selbstgesetzgebung und Selbstverantwortung ist aber nur sinnvoll, "... wenn durch die Beschlüsse der Beteiligten eine klare Uebernahme von Verantwortlichkeit erfolgt, die in ihrer ökonomischen Wirkung für die Beschlussfassenden selbst und für alle Gemeindebürger deutlich zu erkennen sind".¹⁾

Man erhofft sich davon eine Anregung des Bürgerinteresses, weil auf der Gemeindeebene "... die Zusammengehörigkeit von Selbstverantwortung und Demokratie besonders stark zum Ausdruck kommt".²⁾ Somit sind die Kommunen, wie Jagmetti zutreffend betont, die "... Fortsetzung des Föderalismus auf der lokalen Ebene".³⁾

Es stellt sich nun die Frage, auf welche Bereiche der Gemeindetätigkeit sich diese Gemeindeautonomie bezieht. Oft begnügt sich ja das kantonale Recht damit, formell das Bestehen von kommunalen Aufgaben, die in den Bereich der Gemeindeautonomie fallen, zu erwähnen, ohne die Autonomie jedoch materiell zu umschreiben. Sowohl in der Rechtslehre wie auch in der Bundesgerichtspraxis herrscht grosse Unsicherheit bezüglich der Frage, nach welchen Kriterien die Gemeindeautonomie zu definieren sei. Die Kriterien entsprechen oft denjenigen, welche dazu dienen, den eigenen Wirkungskreis der Gemeinden zu definieren⁴⁾, was damit zusammenhängt, dass oft die eigenen Aufgaben dem Autonomiebereich der Gemeinden gleichgesetzt werden.⁵⁾

1) J. Köhler: Vorschläge zur Reform der Gemeindefinanzen, München 1960, S.14

2) H. Bohmann: Das Gemeindefinanzsystem, Stuttgart-Köln 1956, S.11

3) R. Jagmetti, in: Föderalismus Hearings, zitiert nach L. Neidhart: Föderalismus in der Schweiz, Zürich-Köln 1975, S.64

4) Herkömmlicherweise werden die Kommunalaufgaben in eigene und übertragene Aufgaben eingeteilt. In der Rechtslehre gehen die Meinungen darüber, was zum eigenen Wirkungskreis der Gemeinde gehört, weit auseinander. So wird einerseits der lokale Charakter einer Aufgabe als massgebliches Kriterium der eigenen Gemeindeaufgabe verstanden, anderseits werden die historisch- oder traditionsbedingten Gemeindeaufgaben als Kriterium verwendet. Weiter wird auch das Kriterium des fakultativen Charakters einer Aufgabe betont. Zur Problematik obiger Kriterien, aber auch zur Diskussion weiterer Kriterien vgl. J. Meylan: Schweizer Gemeinden ..., a.a.O., S.28.

5) Vgl. J. Meylan et al.: Schweizer Gemeinden ..., a.a.O., S.36.

Für die Bestimmung des Anwendungsbereiches der Gemeindeautonomie verwendet die neuere Rechtslehre bzw. das Bundesgericht jedoch weder das Kriterium der lokalen Aufgabe noch das Kriterium der historischen oder traditionellen Aufgabe noch das Kriterium des Fehlens einer Ermessenskontrolle, sondern das Kriterium des Bestehens einer relativen Entscheidungsfreiheit,¹⁾ und zwar sowohl bezüglich der Rechtssetzungskompetenz als auch der Verwaltungstätigkeit.²⁾

Diese seit 1967 entwickelte Rechtspraxis führte gegenüber der früheren Praxis, wo die Lehre vom eigenen und übertragenen Wirkungskreis die bundesgerichtliche Rechtsprechung massgeblich beeinflusste, zu einer beträchtlichen Ausweitung des Bereichs der kommunalen Selbstverwaltung, kann doch heute eine Gemeinde sowohl bei den eigenen als auch bei den übertragenen Aufgaben grundsätzlich autonom sein. Entscheidend ist nur, wie weitgehend die kantonale Rechtsetzung die kommunale Tätigkeit in den einzelnen Aufgabenbereichen regelt. Theoretisch könnte das kantonale Recht jede kommunale Entscheidungsfreiheit beseitigen, indem es den gesamten Tätigkeitsbereich der Gemeinden bis ins Detail regelt.

Um nun die wirklichen Autonomiebereiche der Gemeinden in den verschiedenen Kantonen zu eruieren, müsste man nicht nur die 25 Kantonsverfassungen und die kantonalen Gemeindegesetze analysieren, sondern auch noch die zahlreichen Spezialgesetze berücksichtigen, was natürlich im Rahmen dieser Arbeit nicht möglich ist.

Im allgemeinen dürfte in folgenden Aufgabenbereichen eine kommunale Autonomie im Sinne der "relativen Entscheidungsfreiheit" gegeben sein:³⁾

1) Vgl. BGE 93 I 154 und 101 Ia 518.

2) Ueber die geschichtliche Entwicklung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in Sachen Gemeindeautonomie vgl. U. Zimmerli: Die neuere bundesgerichtliche Rechtsprechung ..., a.a.O., S. 259 ff.

3) Vgl. hierzu J. Meylan et al.: Die Schweizer Gemeinden ..., a.a.O., S.38.

Tabelle 50: Autonome Aufgabenbereiche

- Organisation der Gemeindeverwaltung
- Verwaltung des Gemeindevermögens, kommunale Steuerverwaltung und Verwaltung der öffentlichen Finanzen
- Verleihung des Gemeindebürgerrechts
- Schulwesen: nur bezüglich der Bestellung des Lehrkörpers und in geringerem Mass bezüglich der Einrichtung der Schulgebäulichkeiten
- Sozialfürsorge: nur in beschränktem Masse bei den subsidiären Aufgaben der sozialen Sicherheit, z.B. Bereitstellung von Sozialhelfern
- Polizeiwesen: gewisse Rechtsetzungsbefugnisse im Bereich der öffentlichen Ordnung, z.B. Benützung des Gemeindeeigentums; teilweise auch im Bereich der Gewerbepolizei, z.B. Ladenöffnungszeiten sowie der Baupolizei
- Ortsplanung
- Öffentliches Bauwesen: Bau und Unterhalt der kommunalen Strassen und Wege, Erstellung von Sportanlagen und kulturellen Einrichtungen (Stadien, Schwimmbäder, Theater etc.)
- kommunale Versorgungs- und Entsorgungsbetriebe: Wasser, Gas, Elektrizität, Kanalisation, Kläranlagen, städt. Verkehrsbetriebe.¹⁾

Obige Uebersicht zeigt, dass einerseits in traditionellen Gemeindeaufgabenbereichen, z.B. im Schulwesen, heute fast keine kommunale Autonomie mehr gegeben ist, dass aber andererseits bei erst in jüngerer Vergangenheit angefallenen Kommunalaufgaben, z.B. Ortsplanung, eine weitgehende Autonomie gegeben sein kann.

3. Gemeindeautonomie und kommunale Finanzautonomie

Der Wegfall der Lehre vom eigenen und übertragenen Wirkungskreis hat auch für die Bestimmung der Dimension der kommunalen Einnahmenautonomie Bedeutung. Zwar vertreten gewisse Autoren²⁾ die

1) Vgl. J. Meylan et al.: Schweizer Gemeinden ..., a.a.O., S. 38 f.

2) So z.B. G. Zeitel: Kommunale Finanzstruktur und gemeindliche Selbstverwaltung, a.a.O., S.2

Meinung, dass eine kommunale Selbstverwaltung gewährleistet werden könne ohne eigene Gemeindesteuereinnahmen. Es ist jedoch schlecht vorstellbar, wie eine auf Aufgaben- und Ausgabenautonomie reduzierte Finanzautonomie zur Selbstverantwortung und Mitwirkung der Gemeindemitglieder in der Selbstverwaltung erziehen soll;¹⁾ die Symmetrie von Ausgaben- und Deckungsverantwortung ist u.E. eine wesentliche Prämisse der Gemeindeautonomie. Eine echte kommunale Initiative und eine weitgehende Partizipation der Gemeindewohner ist kaum zu erwarten, wenn die Gemeinden nur im Rahmen der ihnen vom Staat zugewiesenen Mittel über die Ausgaben frei beschliessen können.²⁾

Andererseits wird die kommunale Einnahmenautonomie ebenfalls in unnötiger Weise eingeschränkt, wenn man wie Albers diese Einnahmenautonomie (und Ausgabenautonomie!) nur auf die sog. Selbstverwaltungsaufgaben³⁾ bezieht und dann folgert, dass die Gemeindesteuereinnahmen wesentlich reduziert werden könnten, wenn Pflichtauf-

-
- 1) Diese Demokratieförderung auf der untersten Ebene wird auch vom Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (Gutachten zum Gemeindesteuersystem..., a.a.O., S.11) als eines der wichtigsten Argumente für die gemeindliche Finanzautonomie gesehen.
 - 2) Zeitel (Kommunale Finanzstruktur ..., a.a.O., S.3, Anm. 4) weist im übrigen selbst darauf hin, dass ein allgemeines Ueberweisungssystem als Ersatz für eigene Steuereinnahmen grosse praktische Schwierigkeiten mit sich bringe, da bei einer steuerlichen Verbundmasse für die Deckung der Ausgaben verschiedener staatlicher Teilverbände Revisionen der Verbundmasse bei abweichender Bedarfsentwicklung und Steuerrechtsänderungen unvermeidlich seien, die die Rechtsgarantie aushöhlten. Ausserdem weist Albers (Die Aufgaben- und Einnahmenverteilung auf die Gebietskörperschaften und die gemeindliche Selbstverwaltung, in: Archiv für Kommunalwissenschaften, 1. Jg. (1962), S.67) mit Recht darauf hin, dass sich die Gemeinden im Kampf um die Quoten erfahrungsgemäss oft als der schwächste Partner erweisen.
 - 3) In der Bundesrepublik Deutschland werden die kommunalen Aufgaben unter dem Blickpunkt der Selbständigkeit der Gemeinden in 3 Hauptgruppen unterschieden: Selbstverwaltungsaufgaben, Pflichtaufgaben und Auftragsangelegenheiten. Vgl. hierzu E. Becker: Die Selbstverwaltung als verfassungsrechtliche Grundlage der kommunalen Ordnung in Bund und Ländern, in: Handbuch der Kommunalen Wissenschaft und Praxis, Bd.I, Kommunalverfassung, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1956, S. 129 ff.

gaben und Auftragsangelegenheiten allein durch die übergeordneten Körperschaften finanziert würden.¹⁾

Es ist u.E. eine zu oberflächliche Sicht der Dinge, wenn die Gemeindeautonomie so eng definiert wird, denn die meisten Aufgaben tragen einen "gemischten Charakter".²⁾ Entscheidend unter dem Aspekt der Selbstverwaltung ist nicht die Frage, ob es sich um eine selbstgewählte Aufgabe oder Pflichtaufgabe handelt, sondern die Frage, wie gross die kommunale Entscheidungsfreiheit bei der Erfüllung einer Aufgabe ist.

Betrachtet man jene Aufgaben, bei denen die Schweizer Gemeinden eine relativ grosse Entscheidungsfreiheit besitzen, so sind dies vor allem Aufgaben, die nicht oder nur wenig im Widerspruch zum Postulat der Gleichheit der Lebensverhältnisse lokalen Charakter aufweisen.

Im Volksschulwesen - auch heute noch der wichtigste kommunale Ausgabenposten - beschränkt sich die Entscheidungsfreiheit im wesentlichen nur noch auf die Anstellung von Lehrkräften. Ausbildung, Besoldung und Dienstanzweisung der Lehrkräfte unterliegen heute der kantonalen Regelung. Das Volksschulwesen, früher eine der wichtigsten Domänen der Gemeinden, ist heute praktisch eine Kantonsaufgabe, auch wenn der Vollzug bei den Kommunen liegt.

Auch im Bereich der Massnahmen zur sozialen Sicherheit haben sich die Verhältnisse seit dem letzten Jahrhundert drastisch verändert. Die Armenhilfe brachte noch im letzten Jahrhundert eine der grössten Gemeindelasten mit sich. Heute sind die Gemeinden nur noch in beschränktem Masse autonom bei der aus der Armenhilfe entstandenen sozialen Fürsorge. Die wichtigsten Aufgaben der sozialen

1) Vgl. W. Albers: Die Aufgaben- und Einnahmenverteilung auf die öffentlichen Gebietskörperschaften und die gemeindliche Selbstverwaltung, a.a.O., S. 65 ff.

2) E. Zwilling: Untersuchungen zu einem rationalen Steuersystem der Gemeinden, Meisenheim am Glan 1971, S.40

Sicherheit - zumindest quantitativ -, nämlich die Sicherung vor Not im Alter, bei Krankheit, Erwerbsunfähigkeit und Arbeitslosigkeit liegen heute in der Kompetenz der Kantone bzw. des Bundes und werden im allgemeinen durch parafiskalische Institutionen wahrgenommen. Die subsidiäre Bedeutung der kommunalen sozialen Fürsorge zeigt sich auch darin, dass dieser Ausgabenposten heute relativ unbedeutend ist.

Hingegen ist auch heute noch die kommunale Finanzautonomie gross, wo es sich um Versorgungsaufgaben der Gemeindewohner mit Dienstleistungen verschiedenster Art durch öffentliche Einrichtungen und Unternehmen handelt.

Zu denken ist hier vor allem an die Strom-, Wasser- und Gasversorgung, an die Abwasserbeseitigung, an die städtischen Verkehrsbetriebe etc., aber auch an kulturelle Einrichtungen wie Theater, Schwimmbäder, Stadien etc.

Von den "alten", angestammten Kommunalaufgaben sind auch der Bau und Unterhalt von gemeindlichen Strassen und Wegen zu erwähnen, wobei hier gleich beizufügen ist, dass bei den Strassen mit überörtlichem Charakter bereits eine Koordination mit den übergeordneten Körperschaften erforderlich ist.

Bei all den oben erwähnten Beispielen handelt es sich um Aufgaben, die aufgrund der besseren Kenntnis der "örtlichen Verhältnisse und der lokalen Bedürfnisse"¹⁾ der Gemeinden dezentral und in kommunaler Selbstverwaltung durchgeführt werden sollen und können. Die Möglichkeit, dass lokal differenzierte Bedürfnisse, die auf die unterschiedlichen wirtschaftlichen, sozialen und politischen Strukturen der Gemeinden zurückzuführen sind, durch die Gemeindewohner bzw. ihre Repräsentanten wahrgenommen werden können, stellt ja den tieferen Sinn für die Existenz lokaler Gebietskörperschaften dar.²⁾ Deshalb müssen die Gemeinden im Ausmass der kommunalen Ausgabenautonomie auch eine entsprechende Einnahmen-

1) W. Wittmann: Einführung in die Finanzwissenschaft, III. Teil, 2. Aufl., Stuttgart-New York 1976, S.141

2) Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten ..., a.a.O., S.11.

autonomie haben. Die autonom zu bestimmenden Ausgaben müssen durch eigene Einnahmen (Erwerbseinkünfte, Gebühren, Beiträge und Steuern) gedeckt werden.¹⁾

Zweifellos ist in der Schweiz die Einnahmenautonomie im Durchschnitt grösser als die Ausgabenautonomie, und zwar in dem Sinne, dass die eigenen Einnahmen der Gemeinden grösser sind als die "eigenen" Ausgaben, d.h. Ausgaben, die in freier Entscheidung der Kommunen getätigt werden.²⁾ Eine solche Asymmetrie ist nur solange gerechtfertigt, als das kommunale Steuersystem eine gleichmässige örtliche Verteilung der Steuerkraft aufweist. Ist dies nicht der Fall - die Praxis -, so führt die Einnahmenautonomie³⁾ zu einer Beseitigung der Aufgaben(Ausgaben)-Autonomie, müssen doch die steuerkraftschwachen Gemeinden ihre "eigenen" Einnahmen für Aufgaben verwenden, bei deren Erfüllung sie keinen oder nur einen ganz beschränkten Ermessensspielraum haben. "Armut" und "Reichtum" zeigen sich dann vor allem in den autonomen Aufgabenbereichen der Gemeinden.

Im folgenden ist nun zu untersuchen, wie die kommunale Steuerausstattung in der Schweiz zu modifizieren wäre, damit eine verbesserte Kongruenz der Eigenverantwortung in der Einnahmen- und Ausgabengestaltung resultiert. Allerdings sind wir der Meinung, dass eine echte kommunale Finanz- und Steuerreform auch von einer Re-

1) Das kardinale Problem bei einem staatlichen Ueberweisungssystem als Ersatz für eigene Steuereinnahmen besteht eben gerade darin, dass auf lokal unterschiedliche Bedürfnisse und Präferenzen nicht Rücksicht genommen werden kann. Vgl. hierzu auch G. Zeitel: Kommunale Finanzstruktur und gemeindliche Selbstverwaltung, a.a.O., S. 14 f.

2) Deshalb ist auch der Anteil der eigenen Einnahmen an den kommunalen Gesamteinnahmen ein schlechter Indikator für das Mass der Gemeindeautonomie. Es ist Zeitel (Kommunale Finanzstruktur und gemeindliche Selbstverwaltung, a.a.O., S.3) Recht zu geben, wenn er schreibt, dass "... nur aus dem Zusammenwirken möglicher Eigenverantwortung in der Ausgaben- und Einnahmen-gestaltung ... das Mass an Selbstverwaltung beurteilt werden (könne)."

3) Wie noch zu zeigen sein wird, kann sich diese Autonomie auf lokaler Ebene allerdings nur auf die autonome Bestimmung des kommunalen Hebessatzes (Steuerfuss) beziehen.

form der inneren Struktur der Gemeinden begleitet sein müsste. Kleingemeinden mit weniger als 1000 - 2000 Einwohnern sind weder personell noch kapazitätsmässig in der Lage, auch nur die "Pflichtaufgaben" ökonomisch effizient zu erfüllen, und sollten deshalb verschwinden.¹⁾ Sind solche Gemeindefusionen politisch nicht durchsetzbar, so könnte diesem Anliegen zumindest mit einer verbesserten interkommunalen Zusammenarbeit Rechnung getragen werden.

II. Die Hallerschen Anforderungen an ein rationales Steuersystem²⁾

1. Vorbemerkungen

Die Evaluation geeigneter Gemeindesteuern muss anhand von zwei Gesichtspunkten erfolgen. Zum einen sollten die Kommunalsteuern jenen Anforderungen möglichst weitgehend entsprechen, die an die Besteuerung im allgemeinen gestellt werden, zum andern sollten sie der besonderen Situation der Gemeinde als kleiner Gebietskörperschaft angepasst sein.³⁾

Der in diesem Abschnitt zu eruiierende Kriterienkatalog wird deshalb in zwei Stufen erarbeitet. Zunächst werden die Postulate, die allgemein an ein Steuersystem gestellt werden, diskutiert, und anschliessend sollen die gemeindebezogenen Kriterien analysiert werden. Mit diesem Vorgehen ergeben sich dann die Abwandlungen, die die allgemeinen Anforderungen an ein Steuersystem auf Gemeindeebene erfahren.

1) Auch Buschor (vgl. E. Buschor, in Föderalismus Hearings, a.a.O., S. 893) plädiert für eine massive Reduktion des Gemeindebestandes in der Schweiz, weil eben allzu kleine Gemeindeeinheiten zu wenig leistungsfähig seien. In anderen Ländern hat man bereits einschneidende Gebietsreformen durchgeführt. In der BRD beispielsweise wurde der Gemeindebestand von über 24'000 Gemeinden auf rund 8500 Gemeinden reduziert.

2) Vgl. H. Haller: Finanzpolitik. Grundlagen und Hauptprobleme, 5. Aufl., Zürich-Tübingen 1972, S. 236 ff.

3) Vgl. H. Timm: Gemeindefinanzen (I), Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Bd. 4, Tübingen-Göttingen 1965, S.303.

2. Zielsetzungen, die für die Finanz- und Steuerpolitik von Bedeutung sind

Als oberste Zielsetzungen in einem marktwirtschaftlich orientierten Wirtschaftssystem westlicher Prägung postuliert Haller die fiskalische, die freiheitliche, die Wohlstands- und die Gerechtigkeitzielsetzung.¹⁾

Die fiskalische Zielsetzung beinhaltet nicht nur die Bereitstellung der erforderlichen Geldmittel zwecks Durchführung der Staatsaufgaben, sondern impliziert, dass bei der Mittelbeschaffung und -verwendung das ökonomische Prinzip beachtet wird.

Letzteres hängt unmittelbar mit der freiheitlichen Zielsetzung zusammen. "Sie verlangt, dass die freie Entscheidung des Individuums in allen Lebensbereichen so weit wie möglich zugelassen werden solle ..."²⁾ Die ökonomische Dimension dieser Zielsetzung liegt in der effizienten Gestaltung der Finanzwirtschaft, so dass die private Bedürfnisbefriedigung nur so weit als nötig eingeschränkt wird; die staatspolitische Dimension der freiheitlichen Zielsetzung liegt in der möglichst weitgehenden "... Geltendmachung seiner (des Individuums, Anm. R.G.) Meinung und Berücksichtigung seines Willens".³⁾

Die Wohlstandszielsetzung besagt, dass die staatlichen Aktivitäten zur Realisierung eines möglichst hohen Güterversorgungsniveaus der Bevölkerung führen sollen. Wie Haller jedoch betont, muss diese Zielsetzung relativiert werden, will man nicht einem groben Hedonismus verfallen. Das Versorgungsziel muss deshalb so verstanden werden, "... dass man bei beschränktem Arbeitsaufwand, der Zeit und Kraft für die Betätigung in 'nicht-wirtschaftlichen' Bereichen übriglässt, eine möglichst gute Versorgung unter Ausnutzung aller wirtschaftlichen Hilfsquellen und aller technischen Möglichkeiten erreicht".⁴⁾

1) Vgl. H. Haller: Finanzpolitik, a.a.O., S. 129 ff.

2) ebenda, S. 136

3) ebenda, S. 137

4) ebenda, S. 140

Die Gerechtigkeitszielsetzung ist ethisch-sozialpolitisch motiviert und eng mit der Wohlstandszielsetzung verbunden. Während letztere besagt, dass für die Bevölkerung insgesamt ein möglichst hohes Versorgungsniveau angestrebt werden soll, besagt erstere, "... dass das zu maximierende Sozialprodukt auf die einzelnen so verteilt werden soll, dass von einer 'gerechten' Verteilung gesprochen werden kann".¹⁾ Da die Marktwirtschaft nicht zu einer "gerechten" Verteilung führen kann - unter idealen Voraussetzungen gelingt bestenfalls eine pareto-optimale Allokation der Ressourcen, was aber über die personelle Einkommensverteilung nichts besagt -, ergeben sich als wirtschaftspolitische Aufgaben Korrekturen der marktmässig zustandegekommenen Einkommensverteilung einerseits und Korrekturen aufgrund der unterschiedlichen Versorgungstatbestände der Haushalte andererseits.²⁾

Wenngleich die Gerechtigkeitszielsetzung in den westlich-demokratischen Ländern heute als mindestens dem Prinzip - nicht notwendigerweise auch dem Mass - nach akzeptiert wird, so ist klar, dass die Gerechtigkeitszielsetzung immer grossen Interpretationsschwankungen in Zeit und Raum unterworfen sein wird, handelt es sich hier doch zum grössten Teil um Meta-Oekonomik.³⁾

Zum Schluss sei noch darauf hingewiesen, dass zwischen diesen vier Zielsetzungen immer eine gewisse Antinomie besteht.⁴⁾ Ganz besonders dürfte aber die Gerechtigkeitszielsetzung in Konkurrenz zu den übrigen Zielsetzungen stehen. Ueber die "Gewichtung" der einzelnen Ziele werden die Ansichten stets divergieren. In der Praxis müssen deshalb immer Kompromisslösungen gefunden werden.

1) H. Haller: Finanzpolitik, a.a.O., S.142

2) ebenda, S. 142 f.

3) Vgl. F. Neumark: Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970, S.67.

4) Vgl. H. Haller: Finanzpolitik, a.a.O., S. 145 ff.

3. Die allgemeinen Steuerprinzipien

Ausgehend von den oben beschriebenen Zielsetzungen, die für die Finanz- und Steuerpolitik relevant sind, deduziert Haller einen acht Kriterien umfassenden Anforderungskatalog an ein rationales Steuersystem.¹⁾ Sie werden nun im einzelnen dargelegt. Ebenso wird auf ihre Bedeutung für das Kommunalsteuersystem eingegangen.

3.1. Die Erhebungs- und Entrichtungsbilligkeit

Der Grundsatz der Billigkeit (Wohlfeilheit) der Steuererhebung ist eine der ältesten Anforderungen an ein Steuersystem und wurde bereits von A. Smith postuliert.²⁾ A. Wagner sieht in diesem Kriterium nichts anderes als die Anwendung des ökonomischen Prinzips auf die Finanzwirtschaft als Einzelwirtschaft.³⁾

Haller definiert die Grundsätze der Erhebungs- und Entrichtungsbilligkeit wie folgt: Einerseits ist die Besteuerung so zu gestalten, dass der Aufwand, der dem Staat aus der Besteuerung entsteht, so gering wie möglich ist, andererseits ist die Besteuerung so zu gestalten, dass der Aufwand, der den Besteuerten aus der Ermittlung und Bezahlung der Steuerschuld entsteht, so gering wie möglich ist.⁴⁾ Nach Neumark erfordert die "Ökonomie der Besteuerung" noch einen weiteren Grundsatz, nämlich denjenigen der "Bequemlichkeit".⁵⁾

1) Vgl. H. Haller: Finanzpolitik, a.a.O., S. 236 ff.

2) Vgl. A. Smith: Untersuchung über das Wesen und die Ursachen des Volkswohlstandes, 2. Aufl., 3. Bd., Berlin 1906, S. 168.

3) Vgl. A. Wagner: Finanzwissenschaft, Teil 2, Leipzig 1880.

4) Vgl. H. Haller: Finanzpolitik, a.a.O., S. 239.

5) Vgl. F. Neumark: Grundsätze ..., a.a.O., S. 378 f. Neumark definiert (S. 379) in enger Anlehnung an A. Smith diesen Grundsatz wie folgt: "Gemäss dem Grundsatz der Bequemlichkeit der Besteuerung sind die Vorschriften der einzelnen Abgaben über die mit der Berechnung der Steuerschuld und deren Begleichung zusammenhängenden Pflichten der Steuerzahler so zu gestalten, dass diesen alle unter Beachtung der übergeordneten Besteuerungsprinzipien möglichen Erleichterungen gewährt werden."

Dieser letzte im Zusammenhang mit der "Oekonomie der Besteuerung" postulierte Grundsatz ist jedoch in der Literatur kontrovers. Haller weist darauf hin, dass sich der Bequemlichkeitsgrundsatz erübrige, da er bereits in der Forderung nach mässigem Aufwand für die Steuerpflichtigen schon mitenthalten sei.¹⁾

Zusammenfassend lässt sich also sagen, dass unter Berücksichtigung einer möglichst vollständigen Erfüllung anderer Besteuerungsgrundsätze die Oekonomie der Besteuerung ein optimales Verhältnis zwischen den Steuererhebungskosten beim Staat wie auch bei den Zensiten und dem Steueraufkommen erfordert.²⁾

Beide Grundsätze, d.h. die Erhebungsbilligkeit wie auch die Entrichtungsbilligkeit, gelten uneingeschränkt auch für Gemeindesteuern, bedürfen also auf Gemeindeebene keiner Modifikation.

3.2. Die Lasterleichterung

"Die Besteuerung ist so zu gestalten, dass die den Steuerzahlern aufgebürdete Last so wenig wie möglich spürbar ist und damit die wirtschaftliche Aktivität so wenig wie möglich beeinträchtigt."³⁾

Diese Hallersche Anforderung ist jedoch in der Literatur nicht unbestritten; so hat ihn beispielsweise Neumark als unzeitgemäss qualifiziert und aus seinen Besteuerungsprinzipien eliminiert.⁴⁾

Die Relevanz dieses im Bereich der Steuerpsychologie zugesiedelten Grundsatzes hängt natürlich entscheidend von der Steuermentalität der Bevölkerung ab. So ist auch nach Haller der Unmerklichkeitsgrundsatz unter idealen Bedingungen bezüglich der staatsbürgerlichen Gesinnung bzw. der Steuermentalität der Bevölkerung ohne Bedeutung.⁵⁾ Geht man jedoch realistischerweise vom "unvoll-

1) Vgl. H. Haller: Die Besteuerungsgrundsätze in heutiger Sicht, in: Protokoll der Arbeitstagung vom 14. Januar 1975 über Besteuerungsgrundsätze, organisiert vom Pressekomitee für Fiskalfragen, S.19.

2) Vgl. H. Görgens: Gemeindeumsatzsteuer vs. Gemeindeeinkommensteuer, Diss. Köln 1968, S.58.

3) H. Haller: Finanzpolitik, a.a.O., S.240

4) Vgl. F. Neumark: Grundsätze ..., a.a.O., S. 37 ff.

5) Vgl. H. Haller: Die Besteuerungsgrundsätze ..., a.a.O., S.12.

kommenen" Staatsbürger aus, so hat - wenn auch von Land zu Land in unterschiedlicher Intensität - dieser Grundsatz gewiss auch heute noch seine Berechtigung.

Für Gemeindesteuern muss unseres Erachtens jedoch das Lasterleichterungspostulat verworfen werden, der Grundsatz der Merklichkeit bzw. Fühlbarkeit der Steuern hingegen betont werden.¹⁾ Die gemeindliche Selbstverwaltung (Autonomie) leitet ja gerade ihre Existenzberechtigung aus dem Gemeindesinn und den lokal differenzierten Bedürfnissen ihrer Bürger ab.²⁾ Nur die Heranziehung merkbarer oder fühlbarer Steuern "... kann das Interesse der Gemeindebürger an den öffentlichen Angelegenheiten ihrer Gemeinde und ihre Bereitschaft erhöhen, aktiv an der politischen Willensbildung und den Entscheidungen mitzuwirken oder zumindest durch ihre Stellungnahme zu den Entscheidungen der Gemeindevertretung die wünschenswerte Kontrolle zu intensivieren".³⁾

Das Fühlbarkeitsargument setzt natürlich voraus, dass die entsprechende Kommunalsteuer möglichst alle Bürger trifft und die Belastungshöhe von den Gemeindebürgern auch erkannt und wahrgenommen wird.⁴⁾

3.3. Die Neutralität der Besteuerung

"Die Besteuerung ist so zu gestalten, dass durch sie weder die innere Rationalität der Produktion noch die optimale Abstimmung der Produktion auf die Bedürfnisstruktur ('äussere Rationalität') gestört wird."⁵⁾

-
- 1) Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten zum Gemeindesteuersystem ..., a.a.O., S.15 f.
 - 2) Vgl. H. Görgens: Gemeindeumsatzsteuer vs. Gemeindeeinkommensteuer, a.a.O., S.147.
 - 3) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten zum Gemeindesteuersystem ..., a.a.O., S.15
 - 4) Das Fühlbarkeitsargument gilt indes nicht uneingeschränkt. Vgl. hierzu S.241.
 - 5) H. Haller: Finanzpolitik, a.a.O., S.240

Diese oft als Grundsatz der Wettbewerbsneutralität umschriebene Anforderung wendet den Begriff "Neutralität" auf eine beachtliche Zahl von verschiedenen wettbewerbspolitischen Tatbeständen an. Unter "innerer Rationalität" versteht Haller - bei gegebener Zusammensetzung der Produktion -, dass die Produktion sowohl bezüglich der Faktorkombination als auch hinsichtlich der Grösse der Produktionseinheiten sowie der räumlichen Anordnung (Standortneutralität) optimal ist.¹⁾ Wettbewerbsneutralität ist also nicht nur in bezug auf die Allokation der Ressourcen zu fordern, sondern auch hinsichtlich einzelner Branchen und Betriebsformen, der Unternehmensform (Personengesellschaft/Kapitalgesellschaft) und der Standortverteilung der Unternehmen.

Unter "äusserer Rationalität" versteht Haller die Forderung, dass sich die Produktion optimal an den Präferenzenskalen der Nachfrager orientiert.²⁾

Verstösse gegen die "äussere" fiskalische Wettbewerbsneutralität ergeben sich durch eine aneutrale Besteuerung der Konsumgüter. Dadurch entstehen nicht nur Wohlstandsverluste in der Form von "excess-burdens"³⁾, sondern es werden mittelbar auch Branchendiskriminierungen induziert.

Steuerneutralität stellt nun allerdings nur ein bedingtes Postulat dar.⁴⁾ Zum einen kann der Wettbewerb aus nicht fiskalischen Gründen gestört sein und deshalb gesamtwirtschaftlich nachteilige Konsequenzen nach sich ziehen, zum anderen können auch übergeordnete Zielsetzungen eine Beschränkung des Wettbewerbs erfordern. Während im ersten Fall eine konkurrenzfördernde Steuerpolitik wünschenswert ist, sollen im zweiten Fall steuerliche Eingriffe bewusst den Marktmechanismus stören.

Wie Zeitel zu Recht betont, sind Kommunalsteuern aber wenig

1) Vgl. H. Haller: Die Steuern, a.a.O., S.214.

2) ebenda, S.215

3) ebenda, S. 224 ff.

4) Vgl. hierzu etwa F. Neumark: Grundsätze ..., a.a.O., S.262 ff. und H. Haller: Die Steuern, a.a.O., S. 212 ff.

brauchbar, um die marktwirtschaftliche Leistungskonkurrenz zu fördern.¹⁾ "Sie sollten indessen wenigstens nicht das Zustandekommen von Unternehmungskonzentrationen, monopolistischen Marktformen, einer grösseren Ungleichheit in den gewerblichen 'Startchancen' und einer geringeren sozialen Mobilität begünstigen."²⁾

Ebensowenig eignen sich u.E. Kommunalsteuern zur Erreichung von Zielen, die eine bewusste Abkehr vom Marktmechanismus erfordern. In all diesen Fällen handelt es sich um gesellschafts-, wirtschafts- oder sozialpolitische Anliegen von nationalem Interesse, und sie sollten deshalb auch durch Massnahmen der den Gemeinden übergeordneten Gebietskörperschaften verfolgt werden. Für jede Gemeindesteuer gilt somit die Norm, dass die Steuerbelastung nicht zu einer Verzerrung des Wettbewerbes führen darf.³⁾ Die Neutralitätsanforderung bedarf auf kommunaler Ebene keiner Einschränkung, in jedem Fall sollten die Gemeindesteuern möglichst wettbewerbsneutral sein.

3.4. Die konjunkturpolitische Effizienz der Besteuerung

"Die Besteuerung ist so zu gestalten, dass sie für Zwecke der Konjunktur- und Beschäftigungspolitik mit finanzwirtschaftlichen Mitteln so wirkungsvoll wie möglich eingesetzt werden kann."⁴⁾ Konkret bedeutet diese Forderung zunächst, dass die Steuererträge möglichst prozyklisch reagieren und damit antizyklische Effekte erzeugen sollten.

1) Vgl. G. Zeitel: Die zweckmässige Struktur des kommunalen Steuersystems, in: Kommunale Finanzen und Finanzausgleich, Schriften des Vereins für Socialpolitik, N.F. Bd. 32, Berlin 1964, S.180.

2) ebenda

3) Vgl. E. Zwilling: Untersuchungen zu einem rationalen Steuersystem der Gemeinden, a.a.O., S.71.

4) H. Haller: Finanzpolitik, a.a.O., S.240

3.4.1. Automatische Stabilisatoren

Als automatische Stabilisatoren, d.h. Steuern, die "... ohne Variierung ihrer Parameter auf Veränderungen im privaten Sektor reagieren und so einen dämpfenden Effekt auf kurzfristige Einkommensschwankungen haben ..." ¹⁾, können alle Abgaben betrachtet werden, die eine Aufkommenselastizität von grösser als Null haben. ²⁾

Der grosse Vorteil der automatischen Stabilisierung liegt in der raschen Wirksamkeit ³⁾ und in der Ausschaltung allfälliger politischer Widerstände gegenüber der Stabilisierungspolitik.

Konjunkturpolitisch wichtig ist nicht allein die Aufkommenselastizität, sondern die sog. "built-in flexibility" ⁴⁾ einer Steuer. Darunter versteht man das Verhältnis der absoluten Veränderungen von Steuereinnahmen und Sozialprodukt bzw. Volkseinkommen: $\frac{\Delta T}{\Delta Y}$. Diese built-in flexibility bzw. die konjunkturpolitische Effizienz einer Steuer ist um so grösser, je grösser deren Aufkommenselastizität ist und je bedeutender ihr absolutes Aufkommen ist. ⁵⁾ Es versteht sich von selbst, dass z.B. eine "Zwergsteuer" mit einer überproportionalen Aufkommenselastizität (also grösser als Eins) wegen ihres geringen absoluten Aufkommens keinen nennenswerten Einfluss auf die Dämpfung oder Stimulierung der Gesamt-

-
- 1) W. Wittmann: Einführung in die Finanzwissenschaft, IV. Teil, Finanzpolitik, Stuttgart 1974, S.64
 - 2) Vgl. H. Pollak: Steueraufkommenselastizitäten und ihre Komponenten, in: Finanzarchiv, N.F. Bd. 28 (1969), S. 132 ff.
 - 3) Eine steuertechnische Anforderung besteht deshalb in der möglichst zeitnahen Besteuerung. Liegen zwischen Einkommensentstehung und Steuerzahlung allzu grosse Perioden, so kann der automatische Stabilisator durchaus ein automatischer Destabilisator werden.
 - 4) Neumark (Grundsätze ..., a.a.O., S. 295 ff.) spricht von der sog. "passiven Flexibilität" der Steuer.
 - 5) Die built-in flexibility (BF) ist wie folgt definiert:

$$BF = \frac{\Delta T}{\Delta Y} = \frac{\Delta T}{\Delta Y} \cdot \frac{Y}{T} \cdot \frac{T}{Y} = \eta_{T/Y} \cdot \frac{T}{Y}$$

nachfrage haben kann. Andererseits vermag aber eine Hauptsteuer auch mit einer unterproportionalen Aufkommenselastizität (kleiner als Eins) aufgrund ihrer absoluten und relativen fiskalischen Bedeutung Erhebliches zur Verstärkung der Gesamtnachfrage beizutragen.¹⁾

Als besonders geeigneter automatischer Stabilisator wird in der Literatur die allgemeine Einkommensteuer angesehen.²⁾ Einerseits handelt es sich in einem modernen Steuersystem um eine Hauptsteuer, andererseits hat sie üblicherweise einen progressiven Tarif und damit eine Aufkommenselastizität von grösser als Eins.³⁾

Wenngleich die built-in flexibility einer Steuer bzw. eines Steuersystems auch durchaus problematische Aspekte aufweist - erstens garantiert die built-in flexibility keineswegs die Stabilisierung des Volkseinkommens exakt beim Vollbeschäftigungseinkommen, zweitens ist der automatische Stabilisator lediglich ein "Schönwetterstabilisator", vermag er doch weder in einer Rezession noch in einer Boomphase eine Trendumkehr zu bewirken, und drittens führt die built-in flexibility in der Aufschwungsphase zu einem sog. "fiscal drag"⁴⁾ -, so dürften von ihr gesamthaft gesehen doch positive Stabilisierungswirkungen zu erwarten sein. Deshalb gehört die Hallersche Forderung nach Konjunkturreffizienz der Besteuerung bzw. der Neumarksche Besteuerungsgrundsatz der sog. passiven Flexibilität heute zu den wichtigsten steuerpolitischen Postulaten.

Im Schrifttum wird nun aber die Forderung nach konjunkturpoliti-

1) Genau genommen bestimmen - abgesehen von steuertechnischen Momenten - folgende 4 Faktoren die built-in flexibility: die wertmässige Grösse der Besteuerungsmenge; die Besteuerungsmengenelastizität; das Niveau des Steuertarifs sowie die Steuersatzelastizität. Vgl. W. Albers: Die automatische Stabilisierungswirkung der Steuern, in: Jahrbuch für Nationalökonomie und Statistik, Bd. 180, 1967, S. 99 ff.

2) Vgl. F. Neumark: Grundsätze ..., a.a.O., S.302.

3) Auch eine proportionale Einkommensteuer mit Freibeträgen (indirekte Progression) hat eine Aufkommenselastizität von grösser als Eins.

4) Vgl. W. Wittmann: Einführung ..., a.a.O., Bd. IV, S.66.

scher Effizienz für Gemeindesteuern verneint und gerade eine möglichst geringe Konjunkturreagibilität der Gemeindesteuern gefordert.¹⁾

Begründet wird diese Forderung mit der sog. "perversity hypothesis"²⁾, welche besagt, dass sich die untergeordneten Gebietskörperschaften prozyklisch verhalten und damit destabilisierend auf den Konjunkturverlauf wirkten. Verschiedene empirische Untersuchungen über das konjunkturelle Verhalten der Gemeinden scheinen diese Hypothese zumindest nicht falsifizieren zu können.³⁾

Dieses prozyklische Verhalten ist schon aus theoretischer Sicht durchaus verständlich und rational, haben doch Preisstabilität und Vollbeschäftigung den Charakter nationaler, öffentlicher Güter mit regional nicht begrenzbaren Spillovers.⁴⁾ "Jede Gemeinde ist (deshalb) versucht, die Kosten von beschäftigungs- und preisstabilisierenden Massnahmen anderen aufzubürden und von den Massnahmen anderer zu profitieren."⁵⁾

Vorausgesetzt, die Gemeinden würden sich zu einem kooperativen

-
- 1) Vgl. hierzu etwa: H.-J. Ehlers: Die Gemeindebesteuerung in Deutschland, Diss. Zürich 1964, S.41; G. Zeitel: Die zweckmässige Struktur des kommunalen Steuersystems, a.a.O., S.181; Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten ..., a.a.O., S. 17 f.; Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, S. 702 f.; H. Hauser: Der innerkantonale Finanzausgleich, a.a.O., S. 159 f.; E. Zwilling: Untersuchungen zu einem rationalen Steuersystem der Gemeinden, a.a.O., S. 71 ff.
 - 2) Vgl. R.W. Rafuse (Jr.): Cyclical Behaviour of State - Local Finances, in: Essays in Fiscal Federalism, hrsg. von R.A. Musgrave, The Brookings Institution, Washington D.C. 1964, S. 63 ff.
 - 3) Ueber das konjunkturelle Verhalten der Schweizer Gemeinden vgl. A. Wagner: Die Auswirkung der öffentlichen Haushalte auf den Konjunkturverlauf in der Schweiz, 1955-1970, in: Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik, 109. Jg. (1973), S.17; ferner ders.: Das konjunkturelle Verhalten der Gemeinden im Bundesstaat, in: Wirtschaftswissenschaft als Grundlage staatlichen Handelns. Heinz Haller zum 65. Geburtstag, hrsg. von P. Bohley und G. Tolkemitt, Tübingen 1979, S. 457 ff.
 - 4) Vgl. H. Schelbert und F. Ritzmann: Grundsätze einer effizienten Stabilisierungspolitik in der Schweiz, in: S. Borner u.a.: Schweizerische Stabilisierungs- und Finanzpolitik, Diessenhofen 1978, S. 1 ff.
 - 5) A. Wagner: Das konjunkturelle Verhalten ..., a.a.O., S.473

Verhalten in bezug auf eine konjunkturgerechte Haushaltsführung bewegen lassen, so lassen sich des weiteren gewichtige Gründe anführen, die ein konjunkturgerechtes Verhalten der Kommunen zumindest stark erschweren.¹⁾

Da die Gemeinden vor allem Aufgaben der Daseinsvorsorge zu übernehmen haben - wie im 1. Kapitel gezeigt, handelt es sich hierbei vor allem um die traditionellen Hauptaufgaben Volksschulwesen, Strassenbau, Armenfürsorge sowie um die kommunale Ver- und Entsorgung -, ist die antizyklische Ausgabenpolitik problematisch, müssen doch diese Aufgaben unabhängig von der Konjunkturlage erfüllt werden. Nach Wagner eignet sich deshalb im wesentlichen nur die kommunale Bautätigkeit für eine antizyklische Fiskalpolitik der Gemeinden.²⁾

Je kleiner die kommunalen Gebietskörperschaften sind, desto ausgeprägter dürfte das Gleichgewichtsdenken sein. Theoretisch haben die Gemeinden hierzu zwei Möglichkeiten: entweder Anpassung der Ausgaben an die Einnahmen oder Anpassung der Einnahmen (über Hebesatzvariationen) an die Ausgaben.³⁾

Eine antizyklische kommunale Fiskalpolitik wird aber auch aus institutionellen Gründen behindert, wenn nicht gar verunmöglicht. Das traditionelle kommunale Gleichgewichtsdenken findet seinen Niederschlag auch in den kantonalen Gesetzesbestimmungen über den Gemeindehaushalt. Im Kanton Zürich beispielsweise hat der

1) Vgl. A. Wagner: Das konjunkturrelle Verhalten ..., a.a.O., S. 465 ff.

2) ebenda, S.468

3) Timm hat für die Zeitperiode 1952-1967 die erste Variante für die deutschen Gemeinden nachgewiesen. Sie sollen in jener Zeitperiode ihre Ausgaben den mit dem Volkseinkommen und der Wirtschaftsaktivität schwankenden laufenden Einnahmen aus Steuern und Finanzzuweisungen angepasst haben. Einer besonders starken Anpassung an die schwankenden laufenden Einnahmen unterlagen hierbei die kommunalen Investitionsausgaben. Vgl. H. Timm: Gemeindefinanzpolitik in den Wachstumszyklen, in: Finanzarchiv, N.F. Bd. 28 (1969), S. 441 ff. Für die Schweiz weist Wagner nach, dass wohl auch eine Parallelität der Entwicklung des BSP und der kommunalen Bautätigkeit besteht, die Gemeinden aber doch eher den Ausgleich über Steuerfussänderungen anstreben. Vgl. A. Wagner: Das konjunkturrelle Verhalten ..., a.a.O., S.470.

ordentliche Verkehr den jährlichen Fehlbetrag des ausserordentlichen Verkehrs mit mindestens $\frac{1}{6}$ zu tilgen und vom verbleibenden Rest in den folgenden Jahren je $\frac{1}{25}$ zu "übernehmen".¹⁾

"Schliesst die Gemeinderechnung im ordentlichen Verkehr mit einem Ausgabenüberschuss ab, so ist er aus den laufenden Einnahmen längstens innerhalb der folgenden drei Rechnungsjahre zu decken, sofern er nicht aus einem Fonds getilgt werden kann."²⁾

Solche Gesetzesbestimmungen verhindern eine allzu grosse gemeindliche Verschuldung und verunmöglichen weitgehend eine antizyklische kommunale Fiskalpolitik.

Gemeindliches Gleichgewichtsdenken und entsprechende gesetzliche Vorschriften vorausgesetzt, ist Neumark beizupflichten, dass für die Gemeinden diejenigen Steuern geeignet sind, "... die zwar nicht krisenfest im klassischen Sinne sind, wohl aber eine nur begrenzte automatische Reagibilität gegenüber Schwankungen in der Wirtschaftstätigkeit aufweisen".³⁾ Dies bedeutet natürlich nicht, dass auf konjunkturpolitische Effizienz des Gesamtsteuersystems gänzlich verzichtet werden muss, sondern impliziert nur die Forderung nach einer um so höheren built-in flexibility der Steuern der übergeordneten Körperschaften.⁴⁾

3.4.2. Diskretionäre Steuerpolitik

Die Hallersche Forderung nach konjunkturpolitischer Effizienz der Besteuerung bezieht sich aber nicht nur auf das Postulat nach automatischer Stabilisierungswirkung der Besteuerung. Wie auf S. 226 erwähnt, ist ein grosser Nachteil der built-in flexibility das Unvermögen, eine Trendumkehr zu bewirken. Auf diskretionäre fiskalpolitische Massnahmen wird deshalb auch in Zukunft nicht verzichtet werden können. Neumark postuliert denn auch den Grund-

1) Gesetz über das Gemeindewesen vom 6.6.1926, § 127, Absatz 2

2) ebenda, § 131, Absatz 2

3) F. Neumark: Grundsätze ..., a.a.O., S.299

4) ebenda

satz der aktiven Flexibilität der Besteuerung. Unter diesem Grundsatz ist nach Neumark die Forderung zu verstehen, "... die Steuerpolitik durch eine entsprechende Gestaltung der Steuersystemstruktur und der Besteuerungsverfahren einerseits, der politisch-rechtlichen Befugnisse zu einer konjunkturgerechten, die annähernde Stabilität von Geldwert und Beschäftigung sichernden Variation der Steuerlasten andererseits in die Lage zu versetzen, sowohl inflatorischen als auch deflatorischen Entwicklungstendenzen zu begegnen".¹⁾ Von der passiven Flexibilität unterscheidet sich die aktive Flexibilität also dadurch, dass sie entsprechende Anpassungen des Steuerrechts an den Konjunkturverlauf impliziert.²⁾

Da jedoch eine diskretionäre Steuerpolitik mit stabilisierungspolitischen Zielen Aufgabe des Bundes ist, da ihm das Primat der Konjunkturpolitik zukommt, hat dieser steuerpolitische Grundsatz auf Gemeindeebene keine Bedeutung. Es dürfte stabilitätspolitisch schon viel gewonnen sein, wenn die zentralstaatliche Stabilisierungspolitik mit finanzwirtschaftlichen Mitteln nicht durch prozyklisches Verhalten der Gemeinden (und Kantone!) konterkariert wird. Welche Möglichkeiten hierzu offen stehen, wird noch zu diskutieren sein.

3.5. Die verteilungspolitische Effizienz der Besteuerung

"Die Besteuerung ist so zu gestalten, dass mit ihrer Hilfe in möglichst hohem Grade Einfluss genommen werden kann auf die Einkommensverteilung im Sinne einer Erhöhung der Verteilungsgerechtigkeit."³⁾

Diese ganz zentrale Anforderung an ein rationales Steuersystem bezieht sich also auf die Verteilung der Steuerlasten. Es stellt sich dabei das Problem, "... eine möglichst willkürfreie und an-

1) F. Neumark: Grundsätze ..., a.a.O., S.285

2) Vgl. E. Zwilling: Untersuchungen ..., a.a.O., S.72.

3) H. Haller: Finanzpolitik, a.a.O., S.241

gemessen erscheinende Verteilung zu erreichen".¹⁾

Wird weiter die marktmässige Einkommensverteilung als "ungerecht" empfunden, sollte die Besteuerung eine Nivellierung dieser Verteilung ermöglichen,²⁾ d.h. die Besteuerung sollte als redistributionspolitisches Instrument einsetzbar sein. Da aber die Umverteilung eine gesamtwirtschaftliche Zielsetzung der Besteuerung ist,³⁾ bedeutet dies für die Gemeindesteuern lediglich, dass sie der Umverteilungszielsetzung nicht widersprechen dürfen. Die Umverteilungsfunktion des Steuersystems soll deshalb als nicht relevant für Gemeindesteuern betrachtet werden.

Eine willkürfreie Besteuerung bedeutet, dass gegen den Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung nicht verstossen werden darf. Dieses Postulat besagt, dass alle Personen, die im steuerlichen Sinne leistungsfähig sind, ausnahmslos zur Steuer herangezogen werden, d.h. es darf für keine nach irgendwelchen ausserökonomischen Kriterien gebildete Gruppe (Staatszugehörigkeit, Klasse, Religion, Rasse etc.) Steuerprivilegien geben.⁴⁾ Es versteht sich von selbst, dass das Postulat einer willkürfreien Besteuerung auch auf Gemeindeebene volle Gültigkeit hat und in jedem Fall beachtet werden muss.

Mehr Probleme als die Forderung nach willkürfreier Besteuerung wirft die Forderung nach angemessener Steuerlastverteilung auf. Wenngleich die Finanzwissenschaft zwei Fundamentalprinzipien der Abgabenerhebung - die Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip und die Besteuerung nach dem Äquivalenzprinzip - unterscheidet,⁵⁾ besteht in der einschlägigen Literatur insofern Einigkeit, als für die allgemeinen Staatsleistungen, deren Nutzen individuell nicht zurechenbar ist, das Leistungsfähigkeitsprinzip

1) H. Haller: Die Besteuerungsgrundsätze ..., a.a.O., S.20

2) ebenda

3) Vgl. W. Wittmann: Einführung in die Finanzwissenschaft, 2. Aufl., III. Teil, Stuttgart-New York 1976, S.147.

4) Vgl. F. Neumark: Grundsätze ..., a.a.O., S.75.

5) Vgl. H. Haller: Die Steuern, a.a.O., S. 9 ff.

bei der Besteuerung heranzuziehen ist.¹⁾ Es besagt in allgemeiner Form, dass die "gerechte" Besteuerung sich an der Zahlungsfähigkeit des Steuerzahlers zu orientieren hat. Da die individuelle Steuerlast also nicht nach den Vorteilen, die man erlangt, oder nach den Kosten, die man dem Staat verursacht hat, bemessen wird, muss nach Haller der "Beitrag" des einzelnen als Opfer betrachtet werden.²⁾ Haller identifiziert deshalb das Leistungsfähigkeitsprinzip mit der Theorie der Besteuerung nach der Opferfähigkeit.³⁾ Dieses Opfer besteht darin, dass die private Bedürfnisbefriedigung beschnitten wird.⁴⁾ Da es jedoch keine exakten Methoden zur Eruiierung des Umfangs der privaten Bedürfnisbefriedigung (Leistungsfähigkeit) gibt,⁵⁾ müssen Indikatoren der Leistungsfähigkeit herangezogen werden. Von wenigen Ausnahmen abgesehen,⁶⁾ wird heute allgemein das Einkommen⁷⁾ als bester Indikator der Leistungsfähigkeit angesehen. Die Einkommenshöhe allein bestimmt nun aber noch nicht die individuelle Leistungsfähigkeit. Nebst der Einkommenshöhe müssen noch weitere Tatbestände wie Versorgungslasten, Gewinnungskosten etc. berücksichtigt werden, um die interindividuelle Leistungsfähigkeit vergleichbar zu machen.

Erst mit der Lösung all der oben skizzierten Probleme kann die eine Seite der Zielsetzung der "gerechten" bzw. "angemessenen" Steuerlastverteilung, nämlich die Forderung nach gleich hoher Be-

-
- 1) Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird neuerdings von gewissen Autoren wieder in Frage gestellt. Vgl. hierzu z.B. K. Littmann: Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip, in: Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus, hrsg. von H. Haller, L. Kullmer, C.S. Shoup und H. Timm, Tübingen 1970, S. 113 ff.; W. Wittmann: Einführung ..., 2. Aufl., Bd. II, S. 43 f.
 - 2) Vgl. H. Haller: Die Steuern, a.a.O., S. 15 f.
 - 3) Das Opferkonzept ist in der Literatur nicht unbestritten. Vgl. hierzu K. Schmidt: Das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Theorie vom proportionalen Opfer, in: Finanzarchiv, N.F. Bd. 26, Heft 3 (1967), S. 385 ff.
 - 4) Vgl. H. Haller: Die Steuern, a.a.O., S. 15.
 - 5) ebenda
 - 6) So z.B. Kaldor, der die Leistungsfähigkeit mit dem Verbrauch identifiziert. Vgl. N. Kaldor: An Expenditure Tax, London 1955, S. 54 ff.
 - 7) Haller zählt folgende Komponenten auf: Einkommen aus selbständiger und unselbständiger Arbeit, Vermögenseinkommen, reale Einkommensbestandteile wie häusliche Dienste, Eigenverbrauch etc., Wertsteigerungen, Erbschaften und Schenkungen. Vgl. H. Haller: Die Steuern, a.a.O., S. 41 ff.

lastung bei gleicher Leistungsfähigkeit (horizontal equity) verwirklicht werden. Neumark spricht in diesem Zusammenhang vom Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung.¹⁾

Sinnvollerweise kann der Gleichmässigkeitsgrundsatz nur auf die einzelne Steuer angewendet werden. In einem Föderativstaat erlaubt die Finanzhoheit einzelner Gebietskörperschaften, das Angebot an Staatsleistungen in bestimmten Grenzen autonom zu bestimmen. Dieses unterschiedliche Angebot soll sich aber auch in einer unterschiedlichen Belastung der Bürger manifestieren. Deshalb ist es kein Verstoß gegenüber diesem Prinzip, wenn die Gesamtsteuerlast bei gleicher Leistungsfähigkeit regional bzw. lokal differiert.

Die Zielsetzung einer "angemessenen" bzw. "gerechten" Lastenverteilung erfordert weiter, dass die Steuerlasten bei unterschiedlicher Leistungsfähigkeit den Unterschieden gemäss verschieden hoch zu dosieren sind.²⁾ Neumark spricht in diesem Zusammenhang vom Grundsatz der Verhältnismässigkeit.³⁾ Die "vertical equity" verlangt, dass mit steigender Leistungsfähigkeit der Steuerbetrag ebenfalls steigt. Bei der Betrachtung einer Einzelsteuer geht es also um die Frage des "richtigen" Tarifs.⁴⁾ Leider kann aber diese Frage nicht wissenschaftlich beantwortet werden. Wird nach der Hallerschen Konzeption ein gleiches relatives Opfer angestrebt,⁵⁾ so kann sich dennoch - je nach dem Verlauf der durch-

-
- 1) "Gemäss dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, soweit sie zu irgendeiner Steuer herangezogen werden und sich in gleichen oder gleichartigen steuerlich relevanten Verhältnissen befinden, in bezug auf die betreffende Steuer gleich zu behandeln...". F. Neumark: Grundsätze..., a.a.O., S.120
 - 2) Vgl. H. Haller: Die Besteuerungsgrundsätze ..., a.a.O., S.21.
 - 3) Vgl. F. Neumark: Grundsätze ..., a.a.O., S. 121 ff.
 - 4) Diese Frage stellt sich in besonderem Masse bei der allgemeinen Einkommensteuer, der einzigen Hauptsteuer, bei welcher eine Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit in idealer Weise entsprochen werden kann.
 - 5) Einen Ueberblick über andere mögliche Opferkonzepte (gleiches absolutes Opfer, gleiches Grenzopfer) und deren Implikationen findet sich bei R.A. Musgrave: Finanztheorie, 2. Aufl., Tübingen 1969, S. 74 ff.

schnittlichen, angenommenen Einkommensnutzen-Kurve - ein progressiver, proportionaler oder regressiver Tarif ergeben.¹⁾

Wie Neumark betont, bezieht sich nun aber der Verhältnismässigkeitsgrundsatz nicht nur auf die einzelne Steuer,²⁾ sondern auch auf die Gesamtsteuerlast, "... d.h. auf die Traglast, die dem einzelnen Zensiten durch die Summe der Steuern entstehen, deren Gesamtaufkommen allen Ebenen zufließen".³⁾

Selbst in einem rationalen Steuersystem - vielmehr aber noch in einem realen Steuersystem - wäre die allgemeine Einkommensteuer, die unter verteilungspolitischen Aspekten die effizienteste aller Steuern ist, als Alleinsteuern aus verschiedenen Gründen unzulänglich,⁴⁾ sodass auf eine allgemeine Umsatzsteuer, die auch bei Nichtbelastung der lebensnotwendigen Güter unter verteilungspolitischen Gesichtspunkten eher negativ zu beurteilen ist, nicht verzichtet werden kann.

Da bereits bei den übergeordneten Gebietskörperschaften Steuern erhoben werden (müssen), die verteilungspolitisch nur beschränkt effizient sein können, ist auch für das Gemeindesteuersystem eine möglichst verteilungspolitisch effiziente Ausgestaltung zu fördern. Es ist zu beachten, dass mit dem Terminus "verteilungspolitisch effizient" auf kommunaler Ebene nur die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit - um mit Haller zu sprechen, gleiches relatives Opfer für alle - gemeint ist. Es ist Zeitel recht zu geben, dass diejenigen Steuern, "... die eine gleichmässiger Einkommens- und Vermögensdistribution herbeiführen sollen ...",⁵⁾

1) Aus diesem Grunde kann auch nicht bestimmt werden, inwieweit bei der Tarifgestaltung Umverteilungszielsetzungen berücksichtigt sind. Formal bedeutet Umverteilung in der Hallerschen Konzeption lediglich, dass mit steigender Leistungsfähigkeit das relative Opfer zunimmt.

2) Vgl. F. Neumark: Grundsätze ..., a.a.O., S. 173 ff.

3) E. Zwilling: Untersuchungen ..., a.a.O., S. 69

4) Vgl. H. Haller: Finanzpolitik, a.a.O., S. 244 ff. Er weist dort nach, dass die grösste Schwäche der Einkommensbesteuerung in der Schwierigkeit bei der Erfassung der kleinen Selbständigen erwerbenden, d.h. der Erfassung der nicht voll buchführungspflichtigen Produzenten, liegt.

5) G. Zeitel: Die zweckmässige Struktur des kommunalen Steuersystems, in: Kommunale Finanzen und Finanzausgleich, hrsg. von

dem Zentralstaat zuzuweisen sind. Wir haben schon weiter oben darauf hingewiesen, dass Redistributionspolitik eine nationale Aufgabe ist und deshalb zu den Bundesaufgaben gehört. Eine lokale Einkommensteuer mit einem Tarif, der nur die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit reflektiert, wäre von der Zielsetzung der "gerechten" bzw. "angemessenen" Steuerlastenverteilung her die ideale Gemeindesteuer. Müssen aus anderen Gründen Steuern erhoben werden, die dieser Zielsetzung tendenziell zuwiderlaufen, kann dies nur insoweit hingenommen werden, als entsprechende Korrekturen beim zentralstaatlichen und/oder kantonalen Steuersystem vorgenommen werden können, um zur gewünschten Gesamtsteuerlast für jedes Individuum gemäss seiner Leistungsfähigkeit zu kommen. Unseres Erachtens ist die Forderung nach gerechter Steuerlastenverteilung derart fundamental, dass im Falle sich widersprechender Anforderungen an ein Gemeindesteuersystem diesem Postulat höchste Priorität zukommt.¹⁾

3.6. Die Achtung der privaten Sphäre

"Die Besteuerung ist so zu gestalten, dass eine sich im Zusammenhang mit der Feststellung der steuerlichen Leistungsfähigkeit und der Vornahme steuerlicher Verteilungskorrekturen evtl. ergebende Offenlegung der persönlichen Verhältnisse auf das unumgängliche Mass beschränkt wird."²⁾

Es versteht sich von selbst, dass der Zielkonflikt "Schutz der privaten Sphäre" versus "Gerechtigkeit" bei der Besteuerung nur politisch gelöst werden kann. Neumark weist auch nach, dass die diesbezüglichen Ansichten in Zeit und Raum stark variieren.³⁾

H. Timm und H. Jecht, Schriften des Vereins für Socialpolitik, N.F. Bd. 32, Berlin 1964, S.181

1) Wir sind also nicht der Meinung des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen (Gutachten ..., a.a.O., S.15), dass im Konfliktfall den gemeindespezifischen Kriterien Priorität gegenüber den allgemeinen Steuerkriterien zukommt.

2) H. Haller: Finanzpolitik, a.a.O., S.242

3) Vgl. F. Neumark: Grundsätze..., a.a.O., S.253.

Im Rahmen der Kommunalbesteuerung gilt das Postulat der Achtung der privaten Sphäre ebenso wie für die Steuern der übrigen Gebietskörperschaften. Für die Gemeindesteuern ergeben sich bezüglich dieser Anforderung keine besonderen Konsequenzen.

3.7. Die innere Geschlossenheit

"Die Besteuerung ist so zu gestalten, dass die evtl. zuwählende Kombination von Steuern ein auf die verschiedenen Zielsetzungen abgestimmtes Ganzes bildet, so dass insbesondere keine ungerechtfertigten Ueberschneidungen und Lücken in der Besteuerung auftreten."¹⁾

Dieses Postulat besagt, dass die Steuererhebung nicht ungeordnet erfolgt. Die verschiedenen Mineralien müssen ein System bilden, welches den übrigen Anforderungen gerecht wird. Bei allfälligen Antinomien zwischen den verschiedenen Forderungen "... muss sorgfältig abgewogen werden, welches Gewicht sie haben und wieweit man die eine oder die andere zum Zuge kommen lassen soll".²⁾

"Innere Geschlossenheit" muss unabhängig vom Staatsaufbau bei der Gestaltung eines Steuersystems angestrebt werden. Im Föderativstaat vervielfachen sich allerdings die Probleme, weil sich die Steuern der einzelnen Gebietskörperschaften in Ausgestaltung und Wirkung gegenseitig ergänzen müssen und sich möglichst wenig widersprechen sollten.³⁾ Es genügt nicht, wenn ein Steuersystem einer Ebene in sich konsistent ist, vielmehr müssen die Steuersysteme aller Ebenen zusammen ein rationales Ganzes ergeben.

1) H. Haller: Finanzpolitik, a.a.O., S.243

2) ebenda

3) Vgl. H.-J. Ehlers: Die Gemeindebesteuerung in Deutschland, a.a.O., S.40.

III. Die gemeindebezogenen Kriterien

1. Die Einfügung der Gemeindesteuern in das Gesamtsteuersystem

Wichtig im Zusammenhang mit der Forderung nach Einfügung der Gemeindesteuern in das Gesamtsteuersystem ist die Tatsache, dass sich in einem rationalen Steuersystem lediglich zwei Hauptsteuern ergeben: die allgemeine Einkommensteuer und die allgemeine Umsatzsteuer.¹⁾ Somit ist evident, dass für die Finanzierung der allgemeinen Kommunalleistungen, d.h. der Leistungen, die weder für eine spezielle Gruppe von Einwohnern noch für einzelne Individuen einen Sondernutzen abwerfen,²⁾ eine Gemeindeeinkommensteuer bzw. eine kommunale Umsatzbesteuerung die geeignetsten Abgaben wären, um diesem Kriterium zu genügen. Es ist also Görgens zweifellos Recht zu geben, wenn er schreibt: "Zweifellos ist eine gemeindliche Beteiligung an einer der beiden Grundsäulen unseres Steuersystems (Einkommen- und Umsatzsteuer, Anm. R.G.), die auch in Zukunft die grösste Bedeutung haben werden, steuersystematisch die denkbar beste Lösung des Gemeindesteuerproblems."³⁾

In einem rationalen Gemeindesteuersystem ist also das Steuerbukett stark eingeschränkt, und das Problem konzentriert sich im Grunde genommen auf die Frage, wie eine kommunale Einkommensteuer bzw.

-
- 1) Vgl. H. Haller: Finanzpolitik, a.a.O., S.266, und ders.: Die Steuern, a.a.O., S. 336 ff.. Die im Hallerschen rationalen Steuersystem sich ergebenden Nebensteuern: die Körperschaftsteuer für nicht ausgeschüttete Gewinne, die Vermögensteuer, die Erbschaft- und Schenkungsteuer, die Mineralöl- und Kraftfahrzeugsteuer sowie die Tabak- und Alkoholsteuer eignen sich aus vielen Gründen nicht als kommunale Haupteinnahmequellen.
 - 2) Liegen spezielle Vorteile vor, die einzelne oder bestimmte Bevölkerungsgruppen von besonderen Einrichtungen und Leistungen empfangen, bzw. spezielle Kosten, die einzelne oder bestimmte Gruppen der Gemeinde verursachen, so sollen die entsprechenden öffentlichen Kosten internalisiert, d.h. über Gebühren und Beiträge zu privaten Kosten gemacht werden.
 - 3) H. Görgens: Gemeindeumsatzsteuer vs. Gemeindeeinkommensteuer, Diss. Köln 1968, S. 24 f.

Umsatzsteuer technisch auszugestalten ist, damit einerseits die "innere Geschlossenheit" gewährleistet ist und andererseits die gemeindespezifischen Kriterien berücksichtigt werden können.

Diese theoretische Erkenntnis steht nun allerdings in krassem Widerspruch zur Realität. Im internationalen Vergleich zeigt sich,¹⁾ dass die lokale Einkommensteuer und die allgemeine kommunale Umsatzbesteuerung die Ausnahmen darstellen.²⁾ Die weitverbreiteten Grund- und Gewerbesteuern haben eine "alte Tradition", sind aber Relikte der früheren Ertragsteuersysteme und können seit dem Uebergang zur allgemeinen Einkommensbesteuerung systematisch nicht mehr gerechtfertigt werden.

Im deutschen Schrifttum³⁾ werden diese sog. Realsteuern jedoch nicht mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip, sondern Äquivalenztheoretisch begründet. Auch in einem rationalen Steuersystem können sog. "Steuern mit beitragsartigem Charakter" (z.B. Kraftfahrzeugsteuer) steuertheoretisch begründet werden, und zwar in jenen Fällen, wo die Abgeltung besonderer Vorteile und verursachter Kosten mittels Beiträgen und Gebühren "... technisch unmöglich oder zumindest sehr erschwert ist, so dass man praktisch auf Steuern zurückgreifen muss, die aber dann Steuern besonderer Art sind."⁴⁾ Solche "... Steuern mit Beitragscharakter sind die Grund- und Gewerbesteuern, die als Lokalsteuern von Grundstückeigenthümern und Gewerbetreibenden erhoben werden in der Absicht, die von diesen verursachten lokalen Sozialkosten (Wege-, Leitungskosten usw.) abgelten zu lassen."⁵⁾

Die Grundsteuer als Äquivalenzabgabe steht allerdings auf schwa-

1) Vgl. S. 145 ff.

2) Vgl. hierzu auch A. Mennel: Die Steuersysteme in EWG-Staaten, EFTA-Staaten und den USA, 2. Aufl., Berlin 1974.

3) Vgl. z.B. H. Haller: Die Steuern, a.a.O., S. 354 ff.; Institut "Finanzen und Steuern": Die grosse Steuerreform, Heft 80, Bonn 1966, S. 52 und S. 56; Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten ..., a.a.O., S. 24 f.; Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, S. 714 f.

4) H. Haller: Die Besteuerungsgrundsätze ..., a.a.O., S.14

5) ebenda

chen Füßen.¹⁾ Direkte Leistungen der Gemeinden für den Grundbesitz werden heute bereits durch Beiträge und Gebühren abgegolten. Eine besondere Grundsteuer als äquivalentes Entgelt für alle gemeindlichen Verbesserungen der kommunalen Infrastruktur erscheint jedoch fragwürdig, auch wenn es richtig ist, dass diese Gemeindeleistungen den Eigentümern bzw. Mietern des örtlichen Grundbesitzes zugutekommen. Dieser Zusammenhang ist aber vage und geldmässig nicht bestimmbar, so dass eine solche Abgabe unseres Erachtens nicht gerechtfertigt werden kann.²⁾ In diesem Sinne äussert sich denn auch die sog. Troeger-Kommission: "Lässt sich so eine zwingende Rechtfertigung für die Realsteuern kaum noch finden, so können für ihren Fortbestand in bemessenen Grenzen aus praktisch-finanzpolitischen Erwägungen doch einige gute Gründe angeführt werden."³⁾

Unter steuersystematischen Gesichtspunkten ebenso negativ zu beurteilen ist die Gewerbesteuer. Ganz abgesehen davon, dass z.B. in Deutschland die Gewerbesteuer sich von einer Steuer mit beitragsähnlichem Charakter zu einer Abgabe mit einkommensteuerartigen Wirkungen entwickelt hat,⁴⁾ sind Indikatoren wie Beschäftigtenzahl, Umsatz, Kapital und ganz besonders der Ertrag als Bemessungsgrundlagen viel zu pauschal und zu ungenau, als dass sie als Beitragsteuer für die sozialen Kosten der Produktion gerechtfertigt werden könnten.⁵⁾

Berücksichtigt man weiter, dass neben den sog. Realsteuern auch die meisten übrigen (Bagatell-) Steuern heute nicht mehr steuer-

1) Vgl. hierzu auch unsere Ausführungen auf S. 274 ff.

2) Dass Grundsteuern unter anderen Aspekten, z.B. Breitenwirkung, durchaus positiv gewertet werden können, interessiert an dieser Stelle nicht.

3) Kommission für die Finanzreform: Gutachten über die Finanzreform in der Bundesrepublik Deutschland, Stuttgart-Köln-Berlin-Mainz 1966, S.92

4) Dies hängt damit zusammen, dass von den drei Unterarten der Gewerbesteuer (Gewerbeertrag-, Gewerbekapital- und Lohnsummensteuer) die Gewerbeertragsteuer fiskalisch die weitaus bedeutendste Abgabe ist. Vgl. Institut "Finanzen und Steuern": Die grosse Steuerreform, a.a.O., S.49.

5) Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten ..., a.a.O., S.15.

systematisch, sondern bestenfalls noch historisch begründet werden können, so ist klar, dass in der Praxis dem Postulat der Einfügung der Gemeindesteuern in das Gesamtsteuersystem offenbar (noch) keine grosse Bedeutung zugemessen wird. Auch Albers¹⁾ kommt zum Schluss, dass die gemeindlichen Steuersysteme weder den allgemeinen noch den speziellen Grundsätzen der Besteuerung entsprächen. Er begründet diese Tatsache mit der Konkurrenz der Gemeinden mit den übergeordneten Regierungsebenen um die Steuerquellen, wobei sich die Kommunen im allgemeinen als der schwächere Partner erwiesen haben. "Sie mussten sich deshalb in der Regel mit denjenigen Steuern zufrieden geben, die von der Zentralregierung bzw. den Gliedstaaten nicht mehr als attraktiv angesehen wurden. Sie (die Gemeinden, Anm. R.G.) sind dadurch vielfach zum Schutt- abladeplatz veralteter bzw. unergiebiger Steuern geworden."²⁾

2. Anregung des Bürgerinteresses

Da die Gemeindeautonomie den Einwohnern die Möglichkeit verschaffen soll, die lokalen Angelegenheiten in eigener Verantwortung entsprechend ihren örtlich unterschiedlichen Präferenzen zu erfüllen,³⁾ müssen die Gemeindesteuern so gestaltet werden, dass das Interesse der Gemeindebürger an den öffentlichen Angelegenheiten ihrer Gemeinde erhöht wird.⁴⁾ Hierzu muss eine Gemeindesteuer zwei Bedingungen erfüllen: Sie muss einerseits merklich (fühlbar) sein, damit für den Bürger der unmittelbare Zusammenhang zwischen Ausgabenbeschlüssen und den daraus resultierenden finanziellen Konsequenzen unmittelbar transparent wird,⁵⁾ zum andern soll die Steuer möglichst viele Einwohner belasten (Brei-

1) Vgl. W. Albers: Aufgabe und Stellung der Gemeinden im Finanzsystem der gesamten öffentlichen Hand, in: Finanzarchiv, N.F. Bd. 19 (1958/59), Heft 3, S. 399 ff.

2) ebenda, S.418

3) Vgl. H. Hauser: Der innerkantonale Finanzausgleich, a.a.O., S.160.

4) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten ..., a.a.O., S.15

5) Diese Bedingung zielt somit auf eine ökonomische Mittelverwendung ab.

tenwirkung), damit das Verantwortungsgefühl der Einwohner gegenüber der Gemeinschaft gestärkt wird.

Aus staatspolitischen und ökonomischen Ueberlegungen sind also solche Steuern als Gemeindesteuern ungeeignet, welche unmerklich sind und/oder nur einen kleinen Kreis von Steuerzahlern treffen.¹⁾

Das Fühlbarkeitsargument muss aber auch auf Gemeindeebene relativiert werden. Erstens wird mit zunehmender Gemeindegrösse (insbesondere Städte) der Fühlbarkeitseffekt abnehmen,²⁾ zweitens garantiert der Fühlbarkeitseffekt bei kleinen und mittleren Gemeinden noch keineswegs eine ökonomische Mittelverwendung, da es vielfach an den personellen und sachlichen Voraussetzungen (suboptimale Gemeindegrösse) für eine rationale Finanzwirtschaft fehlt.³⁾

3. Minimale räumliche Streuung der pro-Kopf-Steuerkraft

Die Steuergerechtigkeitszielsetzung, aber auch das Ziel der optimalen Allokation wäre dann realisiert, wenn in allen Gemeinden bei gleichen Kosten der Leistungserstellung das Verhältnis zwischen Steuerbelastung und kommunalem Versorgungsniveau⁴⁾ identisch wäre.⁵⁾

Es entspricht ja dem Wesen des Föderativstaates, dass die lokalen

-
- 1) Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten ..., a.a.O., S.15.
 - 2) Mit zunehmender Gemeindegrösse wird die Transparenz der kommunalen Finanzwirtschaft für den einzelnen geringer und damit auch der Zusammenhang zwischen Ausgabenbeschlüssen und Steuerbelastung schwerer durchschaubar.
 - 3) Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten ..., a.a.O., S. 15 f.
 - 4) In Anlehnung an Kesselring (Kommunaler Finanzausgleich ..., a.a.O., S.59) soll unter Versorgungsniveau die Versorgung einer Gemeinde mit Gütern und Dienstleistungen verstanden werden. Vgl. hierzu auch H. Hauser: Der innerkantonale Finanzausgleich, a.a.O., S. 101 f.
 - 5) Vgl. K. Philip: Intergovernmental Fiscal Relations, Kopenhagen 1954.

Versorgungsniveaus durchaus verschieden sein können, doch sollte sich ein überdurchschnittliches (unterdurchschnittliches) Angebot an kommunalen Leistungen in einer überdurchschnittlichen (unterdurchschnittlichen) Steuerbelastung niederschlagen. Haller spricht in diesem Zusammenhang von der gruppenmässigen Aequivalenz im lokalen Sinne.¹⁾

Man kann nun mit Littmann²⁾ annehmen, dass die Gemeinden den gleichen Bedarf an Leistungen der örtlichen Daseinsfürsorge je Einwohner haben, und dies um so mehr, als ein Kommunalsteuersystem grundsätzlich nur die Aufgaben mit örtlichem Wirkungskreis zu finanzieren hat und diese Aufgaben zu einem guten Teil staatlich vorgegeben sind (Pflichtaufgaben). Trotzdem wird immer wieder behauptet, dass der Leistungsbedarf pro Kopf mit zunehmender Gemeindegrösse steige³⁾ und deshalb als besonderes Gemeindesteuerkriterium die Forderung nach zunehmendem Steueraufkommen pro Kopf mit zunehmender Gemeindegrösse aufgestellt.⁴⁾

Wie Wagner jedoch zutreffend betont, handelt es sich hierbei um eine Verwechslung von Leistungs- und Finanzbedarf einer Gemeinde.⁵⁾ "Während der Finanzbedarf pro Kopf mit wachsender Einwohnerzahl steigen kann, gibt es für eine Zunahme des Leistungsbedarfs je Einwohner keine plausible Erklärung."⁶⁾

1) Vgl. H. Haller: Die Steuern, a.a.O., S. 39 ff.

2) Vgl. K. Littmann: Die Gestaltung des kommunalen Finanzsystems unter raumordnungspolitischen Gesichtspunkten, Hannover 1968, S. 27.

3) "Sicher gilt auch heute noch, dass der Finanzbedarf pro Kopf mit der Gemeindegrösse tendenziell ... wächst, teils weil grössere Gemeinden den kleineren (umliegenden) Gemeinden Aufgaben abnehmen (hier wird also auf die zentralörtliche Funktion der Städte angespielt, Anm. R.G.), teils weil mit zunehmender Gemeindegrösse bestimmte Aufgaben und Ausgaben pro Kopf (wie im Verkehrswesen) wachsen." Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten ..., a.a.O., S. 16

4) So fordert etwa Zwilling (Untersuchungen ..., a.a.O., S. 79, S. 83) unterschiedliches pro-Kopf-Aufkommen bei verschiedener Grössenklasse und gleiches pro-Kopf-Aufkommen bei Gemeinden gleicher Grössenklasse.

5) Vgl. A. Wagner: Der innerregionale Lastenausgleich in der Schweiz, in: Archiv für Kommunalwissenschaften, 13. Jg. (1974), S. 80.

6) ebenda

Unter der Annahme des gleichen kommunalen Bedarfs an Leistungen der örtlichen Daseinsfürsorge je Einwohner folgt unmittelbar das Postulat der gleichen örtlichen Verteilung der Bemessungsgrundlagen, sodass bei gleicher örtlicher Anspannung der Steuerkraft die Aufkommensstreuung je Einwohner minimal ist.

Im gesamten neueren Schrifttum wird die gleichmässige örtliche Verteilung der kommunalen Steuerkraft als eines der wichtigsten Gemeindesteuerkriterien angesehen, wobei jedoch in den meisten Beiträgen dieses Postulat dahingehend modifiziert wird, dass die Steuerkraft pro Kopf mit wachsender Gemeindegrösse zunehmen soll.¹⁾ Die Einschränkung des Postulates auf Gemeinden gleicher Grössenklasse (horizontale Nivellierung der Steuerkraft) muss nicht unbedingt auf dem oben erwähnten Argument des mit zunehmender Einwohnerzahl steigenden kommunalen Leistungsbedarfs (Versorgungsniveau) beruhen, sondern kann auch mit dem Hinweis auf das sog. Brechtsche Gesetz,²⁾ welches besagt, dass die Gemeindeausgaben pro Kopf bzw. der durchschnittliche Finanzbedarf mit zunehmender Gemeindegrösse (Einwohnerdichte) anwachse, "gerechtfertigt" werden. So argumentiert etwa Spang wie folgt: "(Es) ... sollte die Steuerkraft mit wachsender Gemeindegrösse zunehmen, damit die Einwohnerentwicklung mit dem der Brechtschen Gesetzmässigkeit entsprechenden Ausgabenverlauf Schritt halten kann."³⁾

In der Tat wurde das Brechtsche Gesetz zu verschiedenen Zeiten

1) Zu den wenigen Autoren, welche gleiches pro-Kopf-Aufkommen bei gleicher Anspannung der örtlichen Steuerkraft unabhängig von der Gemeindegrösse postulieren, gehören - wie schon erwähnt - A. Wagner: Der innerregionale Lastenausgleich ..., a.a.O., S.81 und K. Littmann: Die Gestaltung des kommunalen Finanzsystems ..., a.a.O., S.49. Vgl. hierzu auch H.C. Kesselring: Kommunalen Finanzausgleich ..., a.a.O., S. 194 ff.

2) Vgl. A. Brecht: Internationaler Vergleich der öffentlichen Ausgaben, Berlin-Leipzig 1932. Vgl. hierzu auch J. Wirtz: Das Brechtsche Gesetz. Entstehung und Nachweis unter besonderer Berücksichtigung des Agglomerationsprozesses, Diss. Freiburg 1975.

3) W. Spang: Zur Theorie ..., a.a.O., S.273

und für Gemeinwesen verschiedener Länder verifiziert, so auch in der Schweiz.¹⁾

Auch die neuesten verfügbaren Zahlen für die Schweiz zeigen, dass mit zunehmender Gemeindegrösse die Ausgaben pro Kopf steigen.

Tabelle 51: Pro-Kopf-Gemeindeausgaben nach Gemeindegrössen 1977 in Fr.

<u>alle Ge-</u> <u>meinden</u>	<u>über 100'000</u>	<u>50'000-</u> <u>99'999</u>	<u>20'000-</u> <u>49'999</u>	<u>10'000-</u> <u>19'999</u>	<u>5'000-</u> <u>9'999</u>	<u>4'000-</u> <u>4'999</u>
2'325.40	3'200.40	2'596.90	2'351.20	2'190.00	1'983.60	2'049.00

Quelle: Oeffentliche Finanzen der Schweiz 1977, a.a.O., S.75

Unseres Erachtens ist das Brechtsche Gesetz auf zwei wesentliche Ursachen zurückzuführen, welche als Kriterien für das Gemeinde-Steuersystem nicht berücksichtigt zu werden brauchen. Zunächst dürfte das Ansteigen der Ausgaben pro Kopf damit zusammenhängen, dass grössere Gemeinden auch regionale Aufgaben (zentralörtliche Funktionen) übernehmen, z.B. Kulturaufgaben, also Aufgaben mit überörtlichem Wirkungskreis. Kommunale Aufgaben mit Spillover-Charakter sind jedoch ein Problem des innerregionalen Lastenausgleichs.²⁾ Es würde die Anforderungen an ein Kommunalsteuersystem zu stark in die Höhe schrauben, wollte man mit der Steuerverteilung - die ja nur eine Grobanpassung an den lokalen Finanzbedarf bedeuten kann - solche Besonderheiten berücksichtigen. Wir gehen deshalb mit Hauser nicht einig, wenn er schreibt, dass es angebracht erscheine, "... den Gemeinden Steuern zuzuweisen, die in zentralörtlichen Gemeinden tendenziell zu einem höheren Steuer-

-
- 1) Vgl. T. Keller: Das "Popitzsche" Gesetz und die Schweizer Gemeinden, in: Archiv für Kommunalwissenschaften, 5. Jg. (1966), S. 86 ff.
 - 2) Vgl. hierzu die Uebersicht über die Instrumente des Finanzausgleichs bei H.-C. Kesselring: Kommunalen Finanzausgleich, a.a.O., S.184.

aufkommen führen."¹⁾ Angenommen, es wäre möglich, ein Gemeindesteuersystem im Sinne von Häuper zu konzipieren, so stellt sich das Problem der Steuerinzidenz. Die Steuern müssten ja so ausgestaltet sein, dass die Leute, die zentralörtliche Leistungen konsumieren, entsprechend ihrem Konsum auch tatsächlich die Steuerlasten tragen. Diese Anforderung ist unerfüllbar. Es ist deshalb Kesselring zuzustimmen, dass Spillovers im Zusammenhang mit zentralörtlichen Leistungen über einen gut ausgebauten Lastenausgleich abgegolten werden sollten.²⁾

Das Brechtische Gesetz kann weiter beinhalten, dass mit zunehmender Gemeindegröße die Kosten der Dichte zunehmen.³⁾ So können beispielsweise in Gemeinden mit hoher Bevölkerungsdichte die Kosten für die Herstellung der Leistungsfähigkeit des Verkehrswege und öffentlicher Verkehrsmittel⁴⁾ oder etwa wegen der sozialen Verhältnisse in Großstädten die Kosten zur Bekämpfung der Kriminalität⁵⁾ überproportional ansteigen. Die Kosten der Dichte sollten aber aus allocationspolitischen Überlegungen nicht über einen staatlichen oder kommunalen Finanzausgleich abgegolten werden, denn "... die Anrechnung eines besonderen öffentlichen Bedarfs in hochagglomerierten Räumen bedeutet nichts anderes als den Verzicht auf die bestmögliche räumliche Struktur".⁶⁾ Der Grund liegt darin, dass die Privaten aus ihrem marktwirtschaftlichen Kalkül heraus die Nachteile der räumlichen Konzentration gar nicht erkennen können, wenn diese Nachteile durch zusätzliche öffentliche Leistungen kompensiert werden.⁷⁾ Eine Finanzverteilung, welche die Kosten der Dichte über eine entsprechende Steuerverteilung zu

1) H. Häuper: Der innerregionale Finanzausgleich, a.a.O., S.159

2) Vgl. H.-C. Kesselring: Kommunalen Finanzausgleich, a.a.O., S.187.

3) Wegner (Der innerregionale Lastenausgleich ..., a.a.O., S.81, Anm. 8) ist jedoch der Ansicht, dass bezüglich des kommunalen Bedarfs die Durchschnittskosten über weite Strecken konstant bleiben.

4) Vgl. T. Keller: Das "Popitzsche Gesetz" ..., a.a.O., S.88.

5) Vgl. H.-C. Kesselring: Kommunalen Finanzausgleich, a.a.O., S.65.

6) K. Littmann: Die Gestaltung des kommunalen Finanzsystems unter raumordnungspolitischen Gesichtspunkten, a.a.O., S.27

7) ebenda

berücksichtigen versucht, fördert Wandlungen von den Deglomerationen zu den Ballungen, "... insbesondere dann, wenn sich in den unterindustrialisierten Gebieten dazu noch Mängel in der Infrastruktur auswirken".¹⁾

Die Vorteile bzw. Nachteile bestimmter Räume können den privaten Wirtschaftssubjekten nur dadurch transparent gemacht werden, dass die sozialen Kosten der Erstellung öffentlicher Leistungen in den privaten Wirtschaftsrechnungen ihren Niederschlag finden, was nur möglich ist, wenn sich - gleichwertiges Versorgungsniveau als Grundsatz vorausgesetzt²⁾ - unterschiedliche Kostenbedingungen nicht nur unmittelbar in abweichenden Ausgaben pro Kopf niederschlagen, sondern auch unmittelbar in gleichgerichteten Belastungsdifferenzen. Das Ziel des von Littmann konzipierten räumlichen Lenkungsmechanismus besteht also darin, "... den einzelnen Einwohnern und Industriebetrieben die kostenmässige Gunst bzw. Ungunst der Räume fühlbar zu machen".³⁾ Conditio sine qua non für den Littmannschen Lenkungsmechanismus ist nun eben die räumlich gleichmässige Verteilung der Steuerkraft pro Kopf.

Zusammenfassend lässt sich also sagen, dass aus Gründen der fiskalischen Gerechtigkeit und aus Gründen der Allokationseffizienz ein kommunales Steuersystem so gestaltet sein sollte, dass die Steuerkraft pro Kopf unabhängig von der Gemeindegrösse räumlich gleichmässig verteilt ist. Nur so ist es möglich, dass der Steuerfuss seine allokativen Funktionen bewahrt⁴⁾ und andererseits das Leistungsfähigkeitsprinzip bei der Besteuerung erst durch die konsequente Befolgung der gruppenmässigen Äquivalenz im lokalen Sinn gewährleistet wird.

-
- 1) K. Littmann: Die Gestaltung des kommunalen Finanzsystems unter raumordnungspolitischen Gesichtspunkten, a.a.O., S.27
 - 2) So z.B. das deutsche Grundgesetz, das in Art. 72 den Grundsatz der "Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse" postuliert
 - 3) H. Hauser: Der innerkantonale Finanzausgleich, a.a.O., S.155
 - 4) Damit der Steuerfuss seine "Signalfunktion" auch tatsächlich ausüben kann, muss allerdings der Steueranteil an den kommunalen Gesamteinnahmen eine gewisse Grösse erreichen. Littmann (Die Gestaltung ..., a.a.O., S.49) spricht von einem Steueranteil von wenigstens 25 - 30%.

4. Geringe Konjunkturreagibilität der Gemeindesteuern

Wie weiter oben dargelegt,¹⁾ ist aus folgenden Gründen keine gemeindliche antizyklische Finanzpolitik zu erwarten:

- Free-Rider-Verhalten der Gemeinden gegenüber dem Stabilisierungsziel.²⁾ Jede Gemeinde verhält sich durchaus rational, wenn sie versucht, sich aus finanzpolitischen Stabilisierungsaktionen herauszuhalten, kann sie doch hoffen, dass die stabilitätspolitischen Aktionen der anderen Gebietskörperschaften ausreichen, "um das gewünschte Gut in ausreichender Qualität zu erstellen; sie könnte dann von diesen Massnahmen profitieren, ohne einen eigenen Beitrag geleistet zu haben".³⁾
- Die spezifische kommunale Ausgabenstruktur schränkt ein konjunkturpolitisch motiviertes Manövrieren der Gemeindehaushalte stark ein.⁴⁾ Da die private Nachfrage nach kommunalen Leistungen im Bereich der Daseinsvorsorge - und diese Aufgaben zählen zu den wesentlichsten Kommunalaufgaben - relativ konjunkturunabhängig ist, können diskretionäre Stabilisierungsmassnahmen nur beschränkt ergriffen werden.
- Das tiefverwurzelte Gleichgewichtsdenken der Gemeinden, welches im allgemeinen auch im Gemeindehaushaltsrecht verankert ist. So findet sich in den schweizerischen Gemeindegesetzen oft der Grundsatz, dass die ordentliche Rechnung⁵⁾ ausgeglichen sein müsse.

1) Vgl. S. 226 ff.

2) Zur "Free-Rider"-Problematik vgl. M. Olson: Die Logik des kollektiven Handelns, Tübingen 1968.

3) P.-H. Huppertz: Gewaltenteilung und antizyklische Finanzpolitik, Schriften zur Öffentlichen Verwaltung und Öffentlichen Wirtschaft, hrsg. von P. Eichhorn und P. Friedrich, Bd. 27, Baden-Baden 1977, S.151

4) Vgl. A. Wagner: Das konjunkturelle Verhalten der Gemeinden im Bundesstaat, a.a.O., S. 466 f.

5) In der ordentlichen Rechnung werden im Prinzip die laufenden, jährlich wiederkehrenden Einnahmen und Ausgaben zusammengefasst.

- Weiter wird im Schrifttum immer wieder auf die gegenüber den übergeordneten Gebietskörperschaften verminderten Verschuldungsmöglichkeiten der Gemeinden hingewiesen: "Die Möglichkeit zu einem "deficit-spending", z.B. über einen direkten Notenbankzugang, mit der eine rezessionsbedingte Finanzlücke überbrückt werden könnte, ist nicht gegeben."¹⁾

Das Dilemma besteht nun darin, dass von den Gemeinden aus den obigen Gründen keine antizyklische Finanzpolitik erwartet werden kann, andererseits das kommunale Haushaltsvolumen in der Schweiz eine Grösse aufweist, die eine Einbeziehung der Gemeinden in die staatliche Konjunkturpolitik erfordert, und zwar in dem Sinne, dass die Gemeindeausgaben verstetigt werden. Für die staatliche Konjunkturpolitik wäre schon viel gewonnen, wenn ihre Massnahmen nicht durch prozyklisches Gemeindeverhalten konterkariert würden.

Einige wenige Zahlen für das Jahr 1977 belegen das Gewicht der Gemeindenaushalte in der Schweiz:²⁾ Von den gesamten Ausgaben aller Gebietskörperschaften von 41.8 Mrd. Franken³⁾ entfielen 13.1 Mrd. Franken oder 31.4%⁴⁾ auf die Gemeinden.

Für die Investitionsausgaben galt im Jahre 1977 folgende Verteilung: Von den gesamten Investitionsausgaben im Betrage von 6.4 Mrd. Fr. entfielen 3.1 Mrd. Fr. oder 48.6% auf die Gemeinden. Auf der Einnahmenseite entfielen von den Gesamtsteuereinnahmen in der Höhe von 31.8 Mrd. Fr. 8.7 Mrd. Fr. oder 27.2% auf die Gemeinden.

Die aggregierten Kommunalhaushalte können also eine zentralstaatliche konjunkturgerechte Finanzpolitik jederzeit beträchtlich durchkreuzen. Wie Abbildung 2 zeigt, entwickeln sich denn auch die Gemeindeausgaben - und insbesondere die Kommunalinvestitio-

1) R.R. Klein und E. Münstermann: Kommunen und Konjunkturpolitik, in: Archiv für Kommunalwissenschaften, 17. Jg. (1978), S. 219. Vgl. hierzu auch: Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten ..., a.a.O., S.17.

2) Vgl. Öffentliche Finanzen der Schweiz 1977, a.a.O., S.15 und S.130.

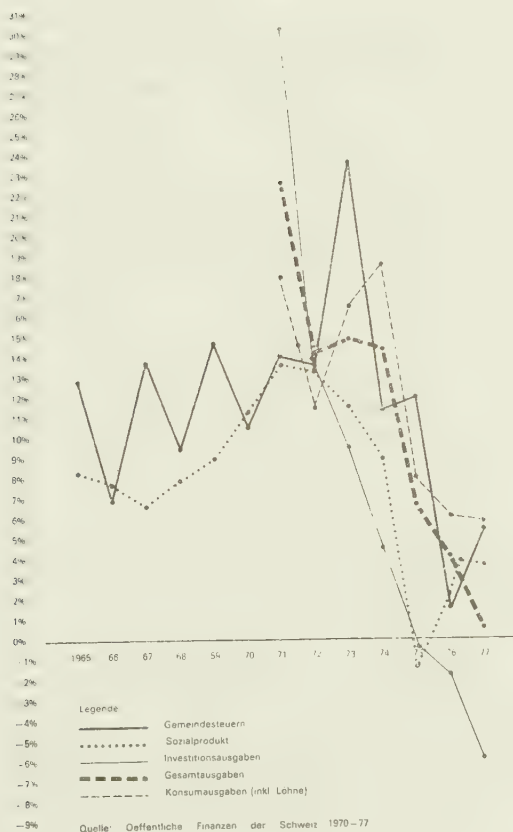
3) nach Abzug der Doppelzählungen

4) Gemäss volkswirtschaftlicher Gliederung sind die Doppelzählungen bei der bezahlenden Körperschaft abgezogen.

nen - ziemlich parallel zur Konjunkturlage.

Wenngleich die jährlichen prozentualen Veränderungsrate sämtlicher Ausgabenarten eine gewisse Parallelität zur Wirtschaftsentwicklung aufweisen, zeigt nachstehende Graphik doch deutlich,

Abbildung 2: Die jährlichen prozentualen Veränderungsrate der Gemeindesteuereinnahmen, der kommunalen Investitionsausgaben, der kommunalen Ausgaben für Konsum (inkl. Löhne), der kommunalen Gesamtausgaben sowie des nominellen Sozialproduktes gegenüber dem Vorjahr



dass die Kommunalinvestitionen stark auf wirtschaftliche Veränderungen reagieren. Während die Investitionsausgaben in der letzten Boomphase noch grosse positive jährliche Veränderungsraten - 1971 gar über 30% - aufgewiesen haben, sind sie seit der Rezession von 1974/75 negativ.¹⁾ Das prozyklische kommunale Investitionsverhalten ist um so bedenklicher, als - wie schon erwähnt - die Gemeindevestitionen fast die Hälfte der gesamten Investitionen aller Haushaltsebenen ausmachen und auch innerhalb der Gemeindehaushalte immerhin einen Anteil von 22.1% (1977) an den gesamten Kommunal- ausgaben erreichten.²⁾

Die Konsumausgaben (inkl. Gehälter) hingegen sind offensichtlich weniger konjunkturreakibel, was aufgrund der geringen Elastizität dieser Ausgaben auch plausibel ist. Konjunkturpolitisch ist diese Tatsache um so positiver zu werten, als Besoldungen und Konsum von Gütern und Diensten zusammen den mit Abstand wichtigsten Ausgabenposten darstellen.³⁾

Das von Wagner⁴⁾ für die Schweiz empirisch festgestellte prozyklische kommunale Finanzgebaren ist somit zu einem guten Teil auf das konjunkturwidrige Investitionsverhalten der Gemeinden zurückzuführen.⁵⁾

-
- 1) Vgl. hierzu auch A. Meier u. W. Moser: Investitionsverhalten ausgewählter Kantone und Gemeinden in der Rezession, in: Schweiz. Zeitschrift für Volkswirtschaft u. Statistik, 115. Jg., Heft 4, Dez. 1979, S. 689 ff.
 - 2) Der Anteil der kommunalen Investitionsausgaben an den gesamten Gemeindeausgaben ist in den 70er Jahren relativ stark gesunken. Betrug er 1970 noch 29.2%, so fiel er in der Folge kontinuierlich. Vgl. Öffentliche Finanzen der Schweiz 1977, a.a.O., S. 75.
 - 3) Die Konsum- und Besoldungsausgaben erreichten zusammen im Jahre 1977 einen Anteil von 60.2% an den gesamten Kommunalausgaben. Vgl. Öffentliche Finanzen der Schweiz 1977, a.a.O., S. 75.
 - 4) Vgl. A. Wagner: Das konjunkturelle Verhalten ..., a.a.O., S. 458 ff.
 - 5) Auch in der Bundesrepublik Deutschland sollen sich die Gemeinden in ihrem Investitionsverhalten ausgesprochen prozyklisch verhalten. Vgl. hierzu Institut "Finanzen und Steuern": Zur Einbeziehung der Gemeinden in die Konjunkturpolitik, Brief 144, Bonn 1974, S. 4.

Das konjunkturwidrige Investitionsverhalten wiederum ist nur Ausfluss des kommunalen Gleichgewichtsdenkens.¹⁾ Für das Gemeindesteuersystem folgt die Konsequenz, dass die Gemeindesteuern möglichst wenig konjunkturreagibel sein sollen, um eine prozyklische Ausgabengebarung (vor allem im Bereich der Investitionen) der Gemeinden zu verhindern. Die Verstetigung der Gemeindeausgaben erfordert eine Verstetigung der Gemeindesteuereinnahmen.

Wie Abbildung 2 zeigt, sind die schweizerischen Kommunalsteuereinnahmen recht konjunkturreagibel. Diese Tatsache wäre nur unter der Voraussetzung positiv zu werten, dass die Gemeinden keine Parallelpolitik betreiben würden, so dass die kommunale Einnahmenseite als automatischer Stabilisator wirken könnte. Weiter müsste das kommunale Steuersystem technisch so konzipiert sein, dass sich wirtschaftliche Veränderungen möglichst zeitnah in der Steuer-schuld der Steuerzahler niederschlägen. Aufgrund der 2-jährigen Veranlagung der Einkommensteuer - und sie ist ja die kommunale Hauptsteuer in der Schweiz - kommt Wagner aber zum Schluss, dass die Einkommensteuer eher automatisch destabilisierend wirkt.²⁾

Nun gibt es allerdings keine moderne, ertragreiche Steuer, die nicht konjunkturreagibel ist. Sowohl eine gemeindliche Umsatzsteuer als auch eine Gemeindeeinkommensteuer³⁾ dürften um den Wert Eins oszillieren. Gewiss sind einige Realsteuern wie etwa die Grundsteuer, die Gewerbekapital- und die Lohnsummensteuer unter dem Aspekt der geringen Konjunktorempfindlichkeit günstig zu beurteilen. Doch neben den steuersystematischen Bedenken gegen diese Abgaben muss weiter berücksichtigt werden, dass der Gemeindesteuerertrag mit dem allgemeinen Wirtschaftswachstum Schritt halten sollte. Wie der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen richtig bemerkt, ist es notwendig, dass be-

1) Das kommunale Gleichgewichtsdenken zeigt sich denn auch in der kommunalen Schuldenpolitik. Betrug die Gemeindeschulden im Jahre 1970 17% des Bruttosozialproduktes, so stieg diese Quote im Jahre 1976 auf "nur" 18.4% an und war bereits 1977 wieder rückläufig. Vgl. Öffentliche Finanzen der Schweiz 1977, a.a.O., S.19.

2) Vgl. A. Wagner: Das konjunkturelle Verhalten ..., a.a.O., S.466.

3) Gemeint ist hier eine Einkommensteuer mit proportionalem Tarif.

sonders die Kommunalinvestitionen mit dem allgemeinen Wirtschaftswachstum Schritt halten müssen, ja dieses Wirtschaftswachstum zum Teil selbst initiieren.¹⁾ Auch Klein und Münstermann kommen zum Schluss, dass - obwohl für die kommunalen Investitionsentscheidungen versorgungspolitische Aspekte²⁾ im Vordergrund stünden - die kommunalen Infrastrukturinvestitionen auch das gesamtwirtschaftliche Wachstum beeinflussten, "... indem sie die Kosten der privaten Güterproduktion senken und mithin die Produktivität der privaten Investitionen steigern".³⁾ Die Wohlfahrts- und Produktivitätseffekte kommunaler Infrastrukturinvestitionen wirken mit andern Worten langfristig und nachhaltig auf das Wirtschaftswachstum ein.⁴⁾

Nun gibt es aber keine ertragreiche Steuer, die nicht konjunktur-, aber dennoch wachstumreagibel ist.

Aber noch aus einem weiteren gewichtigen Grund darf das Postulat nach möglichst konjunkturunempfindlichen Gemeindesteuern nicht zu eng gesehen werden.⁵⁾ Längerfristig müsste der Gemeindesteueranteil am Gesamtsteueraufkommen bei relativ starrem Kommunalesteueraufkommen ständig zurückgehen. Die Konsequenz wäre entweder eine zunehmende Abhängigkeit der Gemeinden von den übergeordneten Körperschaften, da die staatlichen Ueberweisungen an Bedeutung gewinnen müssten, sollte die Erfüllung der Gemeindeaufgaben auch weiterhin garantiert werden, oder aber ein solches Gemeindesteuersystem würde mit Sicherheit einer Entwicklung gemäss dem Popitzschen Gesetz Vorschub leisten, d.h. eine "Verlagerung der Aufgaben nach oben" mangels kommunaler Steuerkraft induzieren.

1) Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten ..., a.a.O., S.18.

2) Eine Verbesserung der gemeindlichen Infrastruktur erzeugt für die Bürger eine direkte Wohlfahrtswirkung.

3) R.R. Klein und E. Münstermann: Kommunen und Konjunkturpolitik, a.a.O., S. 214 f.

4) ebenda, S.215

5) Vgl. hierzu auch H. Timm: Gemeindesteuersystem und Gemeindeeinkommensteuer, in: Die Finanzreform und die Gemeinden, Schriftenreihe des Vereins für Kommunalwissenschaften e.V. Berlin, Bd. 14, Stuttgart-Berlin-Köln-Mainz 1966, S.63.

Um eine solche Scherenbewegung in der Aufkommensverteilung zwischen den Gemeinden und den übergeordneten Gebietskörperschaften möglichst klein zu halten, muss stets ein gewisser Kompromiss zwischen den beiden Forderungen nach Konjunkturunempfindlichkeit einerseits und Wachstumsreagibilität anderseits gefunden werden.¹⁾

Unseres Erachtens wird der Forderung nach relativer Konjunktur-unempfindlichkeit ausreichend Rechnung getragen, wenn das Kommunalsteuersystem keine Aufkommenselastizität von grösser als Eins aufweist. Die Gefahr der in Form der sog. Parallellpolitik konjunkturverstärkenden Gemeindehaushaltspolitik kann dann zwar nicht ganz vermieden werden. Da aber hauptsächlich die Gemeindeinvestitionen "konjunkturanfällig" sind, ist auch klar, dass die staatliche Stabilisierungspolitik den Hebel besonders bei den Kommunalinvestitionen ansetzen muss, um eine Verstetigung der Gemeindeausgaben zu erreichen.

Auf der Einnahmenseite könnten die Gemeinden dadurch in die staatliche Konjunkturpolitik einbezogen werden, dass in Zeiten der Hochkonjunktur eine kommunale Kreditbeschränkung eingeführt würde, um die gemeindliche Investitionsnachfrage zu dämpfen.²⁾ Direktere Eingriffe, etwa in der Form von konjunkturgerechten Anteilsvariationen an Staatssteuern oder antizyklisch wirkenden Zuweisungen im Rahmen des kommunalen Finanzausgleichs sind äusserst problematisch, weil dadurch einerseits die Gemeindeautonomie in unnötiger Art und Weise tangiert wird und anderseits die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinden unter Umständen beeinträchtigt wird.³⁾

Auf der Ausgabenseite könnte in rezessiven Phasen durch staatliche Investitionsförderungsmassnahmen eine Verstetigung der kommunalen

1) Vgl. H. Hauser: Der innerkantonale Finanzausgleich, a.a.O., S.160.

2. In diesem Sinne wirkte der dringliche Bundesbeschluss über Massnahmen auf dem Gebiet des Kreditwesens vom 20.12.1972 (AS 1972, 3095), der in der Volksabstimmung vom 2.12.73 angenommen wurde (BBL, 1973, I, 306). Mit dieser sog. Emissionskontrolle versuchte der Bund, die Anleiheverschuldung der Privaten als auch der öffentlichen Hand in der Hochkonjunktur zu drosseln.

3) Vgl. A. Wagner: Das konjunkturelle Verhalten ..., a.a.O., S.475.

Investitionsausgaben erreicht werden. So hat der Bund in der vergangenen Rezession von 1974/75 nebst drei eigentlichen Investitionsprogrammen (Juni 1975, Dezember 1975 und März 1976) mit Bundesbeschluss über Beiträge zur Förderung der öffentlichen Investitionen vom 19.3.1976 Investitionsboni von 10% an gewisse Investitionskosten von Kantonen und Gemeinden beschlossen.

Konjunkturmassnahmen solcher Art sind positiv zu werten. Es wird dadurch die kommunale Dispositionsfreiheit in keiner Weise eingeschränkt. Die Gemeinden können - müssen aber nicht - konjunkturpolitisch aktiv werden.¹⁾

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die Kommunen die staatliche Stabilisierungspolitik durch eine Verstetigung ihrer Ausgaben unterstützen müssen. Eine Verstetigung der Ausgaben setzt aber eine Verstetigung der kommunalen Steuereinnahmen voraus, d.h. das kommunale Steueraufkommen sollte möglichst konjunkturunempfindlich, aber dennoch wachstumsreakibel sein. Die beiden Forderungen sind aber schlecht miteinander in Einklang zu bringen. Flankierende staatliche Massnahmen werden deshalb auch in Zukunft unerlässlich sein.

1) Selbstverständlich ist auch die staatliche Investitionsförderung nicht ganz unproblematisch. So weist Wagner (Das konjunkturelle Verhalten ..., a.a.O., S. 477 f.) darauf hin, dass es zweifelhaft sei, ob dadurch tatsächlich eine zusätzliche Nachfrage ausgelöst würde oder ob nicht einfach Investitionen durchgeführt würden, die auch ohne Investitionsförderungsmaßnahmen realisiert worden wären. Weiter sei es fraglich, ob die Gemeinden jederzeit über "Schubladenprojekte" verfügten. Ebenso dürften zusätzliche Investitionsausgaben bei "knapper Gemeindegasse" auf erheblichen politischen Widerstand stossen. Wir glauben aber, dass bis auf die Frage der politischen Widerstände das Problem vorwiegend eine Frage der Höhe der staatlichen Beitragssätze ist. Ausführungsreife Projekte sind offenbar auf kommunaler Ebene kein grösseres Problem. Sonst könnte kaum erklärt werden, wieso die Investitionsausgaben derart stark auf gesamtwirtschaftliche Veränderungen reagieren. Das wirkliche Problem besteht unseres Erachtens in den Investitionsfolgekosten. Deren Finanzierung könnte die Gemeinden tatsächlich langfristig in finanzielle Ungleichgewichte manövrieren.

5. Zur Frage der örtlichen Radizierbarkeit von Gemeindesteuern

Der Begriff der sog. Radizierbarkeit wurde erstmals von Popitz¹⁾ benutzt und besagt zum ersten, dass sich die den Gemeinden überlassenen Steuern "... rechtlich und technisch auf die Einheit der Gemeinde abstellen lassen (müssen)".²⁾ Es ist nun allerdings klar, dass der Grundsatz der Radizierbarkeit im obigen Sinne für die Gestaltung eines kommunalen Abgabensystems wenig bedeutsam ist, dürften doch beim heutigen Stand der Steuertechnik alle Steuern als Gemeindesteuern prinzipiell in Frage kommen.³⁾ Auch die Steuerreformkommission 1971 ist der Ansicht, dass es sich nicht um ein grundsätzliches, sondern nur um ein verwaltungstechnisches Problem handelt.⁴⁾

Für Popitz hatte aber die Radizierbarkeit in einem umfassenderen Sinne Bedeutung, denn er fährt wie folgt fort: "Jedenfalls sind aber solche Steuern für die Gemeinden besonders geeignet, bei denen eine starke örtliche Verknüpfung unmittelbar im steuerlichen Tatbestande selbst liegt."⁵⁾ Ohne allerdings eine Begründung zu geben, warum denn eine solche Verknüpfung zu fordern sei, favorisiert er die Realsteuern als geeignete Gemeindeabgaben. Das was Popitz unter Verknüpfung versteht, wird erst im weiteren Grundsatz der Wechselwirkung (Aequivalenz) zwischen den Besteuerungsmöglichkeiten und den Gemeindeausgaben⁶⁾ klar. "Darnach sind solche Tatbestände für eine Besteuerung durch die Gemeinde heranzuziehen, die durch ihr Vorhandensein die Höhe des Ausgabenetats der Gemeinde wesentlich mitbedingen, die aber ihrerseits

1) Vgl. J. Popitz: Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden, Berlin 1932, S. 114 f. Popitz stellt in diesem Gutachten insgesamt 8 Grundsätze auf für ein Gemeindesteuersystem, wobei aber nur zwei Grundsätzen überragende Bedeutung zukommt, nämlich dem Grundsatz der Radizierbarkeit und dem Grundsatz der Wechselwirkung zwischen Besteuerungsmöglichkeiten und den Gemeindeausgaben.

2) ebenda, S.114

3) Vgl. G. Zeitel: Die zweckmäßige Struktur des kommunalen Steuersystems, a.a.O., S.182.

4) Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S.704

5) J. Popitz: Der künftige Finanzausgleich ..., a.a.O., S.114

6) ebenda, S. 115 f.

auch durch die Ausgaben der Gemeinde in ihrem Wert oder Ertrag beeinflusst werden."¹⁾ Somit handelt es sich bei den beiden Popitzschen Forderungen der Radizierbarkeit und Wechselwirkung um zwei Postulate gleichen Inhalts, nämlich um den Grundsatz der Besteuerung nach dem Äquivalenzprinzip auf Gemeindeebene.²⁾ Radizierbarkeit, Wechselwirkung und Äquivalenz sind also Synonima.

Es ist klar, dass in einem nach Popitz äquivalenz-theoretisch orientierten Steueraufbau eine kommunale Einkommensbesteuerung keinen Platz hat³⁾ und deshalb den Realsteuern - ihrem Charakter nach Beitragsteuern - eine dominierende Stellung zukommen muss. Wie Zeitel aber richtig bemerkt, ist das Argument "... der Grund und Boden, das Gewerbe sowie die Bürger seien deshalb geeignete Steuerobjekte, weil sie einerseits den Gemeinden Kosten verursachen und andererseits Vorteile aus der Gemeindetätigkeit ziehen, ... viel zu allgemein, als dass sich hieraus eine praktisch-verifizierbare Besteuerungsnorm ableiten liesse - etwa für die Belastungsrelation".⁴⁾

Wir haben bereits weiter oben⁵⁾ darauf hingewiesen, dass für die gemeindliche Besteuerung das Äquivalenzprinzip nur beschränkt Gültigkeit haben kann. Nur dort, wo individuelle oder gruppenmässige Sondernutzen bzw. -kosten vorliegen und quantifizierbar sind, sind Gebühren und Beiträge bzw. Beitragsteuern angebracht. Hierzu kommt noch, dass bei diesen Gemeindeleistungen eine tech-

1) H. Kuss: Müssen Gemeindesteuern örtlich "radizierbar" sein?, in: Archiv für Kommunalwissenschaften, 4. Jg. (1965), S. 69 f.

2) Kuss (Müssen Gemeindesteuern ..., a.a.O., S.70) hat es wie folgt formuliert: "Damit ist klar geworden, dass der berühmte Grundsatz von der Radizierbarkeit, der Notwendigkeit der Verknüpfung, nur eine mühsame Ausweitung des Äquivalenzprinzips darstellt, dass Radizierbarkeit und Wechselwirkung zwei Forderungen desselben Inhalts sind, die für die gemeindliche Besteuerung das Prinzip von Leistung und Gegenleistung aufstellen."

3) Das "Fernhalten" der Gemeinden von der Einkommensbesteuerung war auch das hauptsächliche Anliegen von Popitz. Ueber die Hintergründe, die Popitz hierzu veranlassten, vgl. H. Kuss: Müssen Gemeindesteuern ..., a.a.O., S. 47 ff.

4) G. Zeitel: Die zweckmässige Struktur des kommunalen Steuersystems, a.a.O., S.182

5) Vgl. S. 237 ff.

nische, wirtschaftliche und ethische Ausschliessbarkeit vorliegen muss.¹⁾

Fassen wir zusammen: Der Grundsatz der Radizierbarkeit bzw. Wechselwirkung ist kein besonderes Gemeindesteuerkriterium. Auch für die Gemeindebesteuerung gilt der Grundsatz, dass die Verteilung der Steuerlasten grundsätzlich nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu erfolgen hat und Aequivalenzabgaben nur beim Vorliegen spezieller Tatbestände herangezogen werden können. Der Unterschied der Gemeinden zu den übergeordneten Körperschaften liegt nur darin, dass bei den Kommunen das Spektrum der gebühren- und beitragspflichtigen Leistungen wesentlich grösser ist als bei Bund und Kantonen (Ländern).

Es sei aber nochmals daran erinnert, dass das Aequivalenzprinzip in einem anderen Sinne zentrale Bedeutung hat, nämlich als gruppenmässige Aequivalenz im lokalen Sinne: Je höher die Abgaben der Gemeindewohner an ihre Gemeinde sind, desto grösser sollten ceteris paribus die kommunalen Gegenleistungen sein. Ueber die tatsächliche Steuerinzidenz kann hierbei wenig ausgesagt werden, und wenn man Radizierbarkeit dergestalt interpretiert, dass die Wirkung einer Steuer auf den Gemeindebereich beschränkt sein sollte, so ist die Radizierbarkeit ohnehin nicht erreichbar.²⁾

1) Vgl. P. Bohley: Gebühren und Beiträge, Tübingen 1977, S. 26 ff.

2) Vgl. Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S.704 sowie G. Zeitel: Die zweckmässige Struktur ..., a.a.O., S.182.

4. Kapitel: BEURTEILUNG DER KOMMUNALEN STEUERAUSSTATTUNG IN DER SCHWEIZ UND MOEGLICHE REFORMVORSCHLAEGE

Im 3. Kapitel wurden einerseits die allgemeinen Anforderungen an ein rationales Steuersystem, die unabhängig vom Staatsaufbau beachtet werden müssen, dargestellt und anderseits die im Föderativstaat sich ergebenden zusätzlichen, gemeindespezifischen Steuerkriterien näher untersucht.

Anhand dieses Kriterienkataloges wird es nun möglich sein, die kommunale Steuerausstattung in der Schweiz einer kritischen Beurteilung zu unterziehen und allfällige Aenderungsvorschläge zu erarbeiten.

Entsprechend der fiskalischen Bedeutung der einzelnen kommunalen Steuerarten wird zuerst die direkte Besteuerung der natürlichen Personen, anschliessend die direkte Besteuerung der juristischen Personen analysiert. Zuletzt werden die Grundsteuern und die kommunale Aufwandbesteuerung geprüft.

1. Die direkte Besteuerung der natürlichen Personen

1.1. Die Einkommensteuer

Weiter oben wurde bereits festgestellt, dass in einem rationalen Steuersystem nur zwei Hauptsteuern Platz haben, nämlich die Einkommen- und die allgemeine Umsatzsteuer.

Aus diesem Grunde ist die kommunale Einkommensteuer grundsätzlich positiv zu werten, und es sollte auch in Zukunft an dieser Steuerteilung nicht gerüttelt werden. Bei zweckadäquater Ausgestaltung der lokalen Einkommensteuer lassen sich sämtliche Kriterien, die an eine Kommunalsteuer gestellt werden, in im Vergleich zu andern Steuern optimaler Weise realisieren.

Die Form der kommunalen Einkommensbesteuerung in der Schweiz weist nun aber derart viele gravierende Mängel auf, dass die Vorteile dieser Abgabe sich geradezu in ihr Gegenteil verkehren (können).

Als erstes Problem sind die kantonale unterschiedlichen Formen der Steuerverteilung zwischen Kanton und Gemeinden zu nennen. Wie im 2. Kapitel ausführlich dargestellt, kennt man in der Schweiz mit Ausnahme des Trennsystems - kein Kanton kann heutzutage auf die Einkommensteuer verzichten - das ganze Spektrum der möglichen Steuerverteilungen, und zwar vom eigentlichen Konkurrenzsystem (Graubünden, Basel-Stadt) bis zum eigentlichen Verbundsystem (Glarus). In der Mehrzahl der Kantone praktiziert man jedoch das sog. Zuschlagsystem, das man als Verbundsystem mit variablen Kommunalanteilen bei Verteilung nach dem örtlichen Aufkommen bezeichnen könnte: die Gemeinden erheben autonom ein jährliches Vielfaches (Steuerfuss) auf die einfache, progressive Staatssteuer.

Es versteht sich von selbst, dass die Forderung nach Einfügung des Gemeindesteuersystems in das Gesamtsteuersystem desto weniger verwirklicht werden kann,¹⁾ je mehr die Steuerverteilung zwischen den beiden Ebenen Elemente eines Konkurrenzsystems aufweist.

Steuerkonkurrenz zwischen den beiden Ebenen machen schon die allgemeinen Anforderungen, die an ein Steuersystem gestellt werden müssen, illusorisch, sodass auf die gemeindespezifischen Kriterien gar nicht näher eingegangen werden muss. Ob sich die kommunale Steuerautonomie "nur" auf die Tarifgestaltung bezieht oder noch umfassender auch auf die Bestimmung der Bemessungsgrundlagen, ein solches System verletzt die Forderung nach Erhebungs-

1) Wenn von Gesamtsteuersystem die Rede ist, so bezieht sich dieser Terminus logischerweise nur auf das gesamtkantonale Steuersystem. Da für die Staats- und Gemeindesteuern die Gesetzgebungshoheit grundsätzlich bei den Kantonen liegt, so ergeben sich ohne interkantonale Steuerharmonisierung (formell und materiell) - die Realität - in jedem Falle interkantonale Besteuerungs- und Belastungsunterschiede. Nur wenn die Gesetzgebungshoheit für alle wichtigen Steuern beim Bund läge, wie z.B. in der Bundesrepublik Deutschland, könnte sich der Ausdruck "Gesamtsteuersystem" auf das gesamtschweizerische Steuersystem beziehen.

billigkeit - Hauser spricht in allgemeiner Form von der mangelnden Transparenz¹⁾ -, denn zwei sich überlagernde, nicht einheitlich geregelte Einkommensteuersysteme bedeuten einen unnötigen Verwaltungsaufwand, sowohl für die Verwaltung als auch für den Steuerzahler.

Eine solche Steuerverteilung verstösst aufs Gröbste gegen das Postulat der Neutralität der Besteuerung, und zwar unter Wettbewerbs- als auch raumordnungspolitischen Gesichtspunkten, was nicht näher dargelegt zu werden braucht.

Auch eine verteilungspolitische Effizienz des Gesamtsteuersystems kann nicht erreicht werden, wenn die Gemeinden in ihrer Tarifgestaltung autonom sind. Ebenso wird durch eine derart weitgehende Steuerautonomie der Gemeinden auch die geforderte konjunkturpolitische Effizienz des Gesamtsteuersystems in Frage gestellt.²⁾

Das in den meisten Kantonen angewandte Zuschlagsverfahren weist ebenfalls beträchtliche Nachteile auf, und zwar weniger in dem Sinne, dass die allgemeinen Anforderungen an ein Steuersystem verletzt werden (immerhin werden durch beträchtliche interkommunale Belastungsunterschiede Wettbewerbsverzerrungen ausgelöst), wohl hingegen die gemeindebezogenen Steuerkriterien.

Mit Ausnahme der Kantone Uri und Wallis erheben die Gemeinden aller Kantone, die das Zuschlagsystem kennen, den Steuerfuss (Zuschlag) auf die einfache Staatssteuer, welche progressiv gestaffelt ist. Dadurch schlagen sich die immer bestehenden Wohlstandsunterschiede der Einwohner aber überproportional im Steueraufkommen der Kommunen nieder. Die sich daraus ergebenden finanzpolitischen Konsequenzen wurden bereits im 2. Kapitel am Beispiel

1) Vgl. H. Hauser: Der innerkantonale Finanzausgleich, a.a.O., S.162

2) Auch Haller (Finanzpolitik, a.a.O., S.270) sieht als Konsequenzen eines Konkurrenzsystems "... eine uneinheitliche, komplizierte Struktur der Besteuerung, eine mangelhafte Koordinierung der Steuerpolitik und, sofern zwischen den einzelnen Körperschaften Unterschiede in der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bestehen - was stets in einem gewissen Grad der Fall sein wird -, notwendigerweise ein Gefälle in der Steuerbelastung und (oder) im Umfang der öffentlichen Leistungen."

des Kantons Zürich aufgezeigt. Nicht nur, dass sich die interkommunalen Steuerkraftunterschiede mit zunehmender Progression verschärfen, eine solche Steuerverteilung wird auch die innerregionalen Disparitäten verstärken. Es erfolgt eine Konzentration der hohen Einkommensbezieher in wenigen bevorzugten Wohnlagen bzw. eine Abwanderung der weniger gut situierten Bürger in steuerkraftschwächere Gemeinden. Diese Wanderungsprozesse führen zu einem *circulus vitiosus*, weil *ceteris paribus* die finanzschwachen Gemeinden tendenziell den Steuerfuss erhöhen müssen, bzw. die finanzstarken Gemeinden trotz überdurchschnittlichem Leistungsangebot den Steuerfuss immer weiter senken können.¹⁾

Ein progressiver Tarif bei der lokalen Einkommensteuer verletzt also folgende Gemeindesteuerkriterien:²⁾

- Eine möglichst gleichmässige örtliche Verteilung der Bemessungsgrundlagen wird nicht nur verhindert, sondern eine ungleichmässige Verteilung noch verstärkt. Das kommunale Zuschlagsystem fördert so in unnötiger Weise die innerregionalen Wohlstandsunterschiede.
- Ein kommunales Steuersystem, überwiegend basierend auf einer progressiven Einkommensteuer, weist eine hohe Konjunkturreagibilität auf, was de facto zu einer ausgeprägten und aus Stabilitätspolitischen Gründen unerwünschten Parallelpolitik der Gemeinden verführt.
- Auch die Forderung nach gruppenmässiger Äquivalenz im lokalen

1) Diese finanzpolitischen Entwicklungen können über einen geeigneten Finanzausgleich (Finanzanpassung) wenn nicht verhindert, so doch erheblich gemildert werden. So vermochte z.B. das Finanzausgleichsgesetz des Kantons Zürich von 1966 und in verstärktem Masse das seit Beginn dieses Jahres in Kraft getretene neue Finanzausgleichsgesetz den kommunalen Steuerfuss nach oben zu begrenzen, nur beschränkt jedoch eine Angleichung der tiefen Steuerfüsse an das kantonale Mittel zu erzwingen.

2) Aus finanzwissenschaftlicher Sicht ist deshalb wenig erstaunlich, dass dort, wo die Gemeinden über eine lokale Einkommensteuer verfügen, der Tarif proportional ist, so z.B. in den skandinavischen Ländern. Auch im Schrifttum wird in denjenigen Beiträgen, in denen für eine lokale Einkommensteuer plädiert wird, ausnahmslos eine proportionale oder bestenfalls nur leicht progressive Steuer vorgeschlagen.

Sinne wird pervertiert. Je progressiver der Einkommensteuertarif, desto mehr wird das kommunale Leistungsangebot durch die lokale Steuerkraft und nicht durch die Höhe des Steuerfusses determiniert. Diese lokalen Steuerkraftunterschiede wiederum variieren wegen der progressiven Tarife wesentlich mehr als die entsprechenden durchschnittlichen Einkommen.

Die Verwendung des progressiven Tarifs des Kantons weist aber für gewisse Gemeinden noch weitere Nachteile auf.¹⁾ Seit den 60er Jahren ist nicht nur die Steuerlast in der Schweiz beträchtlich gestiegen - sie hat im Dezennium 1965 - 1975 gesamthaft um rund 50% zugenommen²⁾ -, sondern im Zuge der (kantonalen) Gesetzesrevisionen wurde jeweils auch der Progressionsverlauf durch eine Entlastung der unteren bzw. eine Mehrbelastung der oberen Einkommen verschärft. Solche kantonalen Gesetzesrevisionen wirken sich ganz unmittelbar auf die Gemeindehaushalte aus. Die Steuerkraft der bereits finanzstarken Gemeinden wird zusätzlich verstärkt und die Steuerkraft der "armen" Gemeinden noch weiter geschmälert. Mit jeder kantonalen Tarifrevision in Richtung einer Verschärfung der Progression wird das Steuerkraftgefälle zwischen den Gemeinden automatisch verstärkt.

Wenngleich das kommunale Zuschlagsystem aus Gründen der verwaltungstechnischen Effizienz, aber auch aus verteilungspolitischer Sicht gewisse Vorteile aufweisen kann, so sind aufgrund der gemeindespezifischen Steuerkriterien die Mängel dieses Systems derart gravierend, dass nur eine kommunale Einkommensteuer mit proportionalem Tarif, wie zur Zeit nur der Kanton Uri sie kennt, befürwortet werden kann.³⁾

Gegen proportionale lokale Einkommensteuern ergeben sich in der Praxis offenbar erhebliche politische Widerstände. Es wurde be-

1) Vgl. hierzu auch H. Hauser: Der innerkantonale Finanzausgleich, a.a.O., S. 162 f.

2) Vgl. H. Schmutz: Internationaler Spitzenreiter, in: Steuerrevue, Nr. 7, Juli 1978, S. 265 ff.

3) Vgl. auch H. Hauser: Der innerkantonale Finanzausgleich, a.a.O., S. 163 f.

reits oben¹⁾ darauf hingewiesen, dass die krassesten Mängel des Zuschlagsystems zum kantonalen Tarif durch entsprechende Finanzausgleichsregelungen beseitigt werden können. In diesem Zusammenhang sind die Ausführungen von Spiess²⁾ interessant, welcher feststellte, dass das im Kanton Basel-Land bis 1975 in der Kantonsverfassung verankerte Progressionsverbot bei den Gemeindesteuern als nicht mehr zeitgemäss empfunden worden war und deshalb mit dem neuen Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich vom 7.2.1974, in Kraft seit 1975, das Gemeindesteuerprogressionsverbot aufgehoben wurde. Die Konsequenzen waren - wie Spiess weiter bemerkte - natürlich voraussehbar: erhebliche Mehreinnahmen bei den bereits finanzstarken Gemeinden, Steuerverluste bei den finanzschwachen Gemeinden. Deshalb habe der Kanton mit der Aufhebung des Progressionsverbotes ebenfalls ein neues, stärker greifendes Finanzausgleichssystem schaffen müssen.

Es fragt sich nun aber, ob es sinnvoll ist, zunächst das interkommunale Steuerkraftgefälle "künstlich" zu verschärfen, um nachher über kantonale Finanzausgleichsregelungen dieses Gefälle wieder zu mildern.

Es ist klar, dass die Einführung einer proportionalen lokalen Einkommensteuer erhebliche Steuerlastenverteilungsprobleme schaffen kann. Mit kommunalen Zuschlägen zum progressiven, einfachen Staatssteuertarif verändern ja die Gemeinden die vom Kanton als "richtig empfundene", d.h. gesetzlich festgelegte Lastenverteilung nicht, sodass die verteilungspolitische Effizienz des gesamtkantonalen Steuersystems nicht durch die Gemeinden modifiziert werden kann. Geht man von der Annahme aus, dass nur eine überproportionale Kürzung der Geld- oder Realeinkommen zu einem gleichen relativen Opfer führt - und die in praxi anzutreffenden Einkommensteuertarife lassen dies vermuten³⁾ -, so hätte ein proportionaler

1) Vgl. S. 261, Anm. 1.

2) Vgl. L. Spiess: Die Entwicklung des innerkantonalen Finanzausgleichs im Kanton Basel-Land, Vortrag gehalten anlässlich der Tagung "Der innerkantonale Finanzausgleich", St. Gallen 23./24. August 1979.

3) Inwieweit in diesen Tarifen aber auch Umverteilungszielsetzungen eingeschlossen sind, lässt sich nicht angeben.

Tarif bei der Gemeindeeinkommensteuer regressive Wirkungen.¹⁾

Um also die als richtig empfundenen Belastungsrelationen aufrechtzuerhalten - wissenschaftlich kann ja nicht angegeben werden, wie in concreto ein solcher Tarif zu gestalten ist -, müssen bei der Staatssteuer entsprechende Tarifkorrekturen vorgenommen werden. Probleme können sich im unteren Tarifbereich dergestalt ergeben, dass ein proportionaler Tarif in den unteren Einkommensbereichen zu einer Belastungserhöhung führt gegenüber dem heutigen Zustand. In den mittleren und hohen Einkommensbereichen ergeben sich keine technischen Probleme, der kantonale Tarif müsste nur entsprechend verschärft werden. Aufgrund eigener Berechnungen für den Kanton Zürich müsste im kantonalen Durchschnitt eine proportionale kommunale Einkommensteuer einen Satz von rund 7.5% aufweisen, um den gleichen kommunalen Gesamteinkommensteuerertrag zu erbringen wie das heutige Zuschlagsystem.²⁾ Ein Proportionalsatz von im Durchschnitt 7.5% wäre aber aus sozialpolitischer Sicht unverantwortbar hoch, wie folgende Zahlen zeigen: Der kantonale, einfache Eingangssatz beträgt für die ersten Fr. 4'000.- 2%. Der Staatssteuerfuss beträgt zur Zeit 120% und der gewichtete mittlere kommunale Gesamtsteueransatz (inkl. Kirchensteuer) betrug im Jahre 1977 146.6%,³⁾ so dass der gewichtete durchschnittliche Gesamtsteuerfuss (Kantons- und Gemeindesteuer) rund 267% beträgt. Ziehen wir davon 20 Steuerprozent für das Kirchengut ab,⁴⁾ so verbleibt ein Gesamtsteuerfuss von rund 247%. Im untersten Einkommensbereich

-
- 1) Es gibt nun allerdings Autoren, so z.B. Wittmann (Ansätze zu einer langfristigen Reform der Bundesfinanzpolitik, in: Schweizerische Stabilisierungs- und Finanzpolitik, a.a.O., S. 41 ff.), die der Ansicht sind, dass nur eine Steuer, die zu einer einheitlichen proportionalen Kürzung aller Einkommen führt, verteilungsneutral sei. U.E. beweist aber eine Aufrechterhaltung der Einkommensrelationen noch keine Verteilungsneutralität. Vgl. hierzu H. Haller: Die Steuern, a.a.O., S. 71 ff.
 - 2) Ohne Berücksichtigung der Kirchensteuer. Die nicht publizierten steuerbaren Einkommen, d.h. die Reineinkommen abzüglich der Sozialabzüge im Kanton Zürich (1977) wurden mir freundlicherweise von der Finanzdirektion des Kantons Zürich zur Verfügung gestellt.
 - 3) Vgl. Zürcher Gemeindesteuerverhältnisse, Ausgabe 1977, a.a.O., S. 16 f.
 - 4) Dies war 1977 der in einigen wenigen Gemeinden höchste erhobene Kirchenzuschlag im Kt. Zürich.

- also für die ersten 4000 Franken - entspricht somit die Belastung (ohne Kirchensteuer) 4.9% des steuerbaren Einkommens bzw. einem Proportionalatz von rund 4.9%. Ohne weitere kommunale Finanzreformen wäre somit - sollen die Belastungsrelationen (vertical equity) nicht massiv verändert werden - eine proportionale Einkommensteuer im Kanton Zürich nicht zu verantworten.¹⁾ Weiter unten wird jedoch aufgezeigt werden, dass ein kommunaler Proportionalatz von durchschnittlich 4.9% durchaus realistisch ist, wenn weitere Modifikationen am kommunalen Steuersystem vorgenommen werden.

Gesamthaft gesehen würde eine proportionale lokale Einkommensteuer, bemessen nach den gleichen Grundlagen und Freibeträgen wie beim Kanton, gegenüber dem heutigen Zustand wesentliche finanzpolitische Verbesserungen bringen.

Eine solche Abgabe fügt sich aus steuertheoretischer Sicht gut in das Gesamtsteuersystem ein. Gewiss werden bei reiner Betrachtung der Gemeindeebene mit einer Proportionalsteuer gewisse Abstriche am Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vorgenommen, vorausgesetzt, ein gleiches relatives Opfer bedinge eine überproportionale Kürzung der Geld- oder Realeinkommen. Dieser Nachteil kann jedoch durch entsprechende Korrekturen beim Staatssteuertarif kompensiert werden, so dass bei der Finanzierung des gemeindlichen und kantonalen Leistungsangebotes insgesamt das Leistungsfähigkeitsprinzip voll gewahrt bleibt.

Die Vorteile einer proportionalen Einkommensteuer sind jedoch evident. Die Aufkommenselastizität einer solchen Gemeindesteuer dürfte den Wert Eins kaum übersteigen; die Gemeindeeinnahmen reagieren somit weniger stark auf konjunkturelle Veränderungen als beim heutigen System. Geringere Steuerertragsschwankungen bedeuten weiter eine gewisse Verstetigung der Gemeindeausgaben, so

1) In den anderen Kantonen hängt die Aussage von der Belastung der untersten Einkommensschichten ab. Da jedoch der Kanton Zürich einen der sozialsten Tarife bei der Einkommensteuer hat, dürfte diese Problematik in den anderen Kantonen eher geringer sein.

dass die Voraussetzungen für die staatliche Stabilisierungspolitik beträchtlich verbessert würden. Trotz geringerer Konjunktur-reagibilität der Einkommensteuer wäre diese Abgabe dennoch wachstumsreagibel, was, wie auf S.251 f. dargestellt, von grosser Bedeutung für die gesamte Volkswirtschaft ist. Die räumlichen Disparitäten des Steuerertrages pro Kopf würden verkleinert, da die pro-Kopf Einkommen innerregional weniger stark variieren als die Steuererträge pro Kopf.¹⁾ Ebenso würde tendenziell der Forderung nach gruppenmässiger Aequivalenz im lokalen Sinne Rechnung getragen, da die aus dem progressiven Tarif resultierenden interkommunalen Steuerkraftverzerrungen beseitigt würden und der Gemeindesteuerfuss seine Funktion als Preis des kommunalen Leistungsbündels eher wieder übernehmen könnte. Damit ist auch schon angedeutet, dass aus föderalistischen Erwägungen auch zukünftig den Gemeinden das Recht zugesprochen bleiben sollte, den Gemeindesteuersatz innerhalb gewisser Bandbreiten zu variieren. Aus verteilungspolitischen Ueberlegungen müsste jedoch der Höchstsatz kantonale vorgegeben werden, damit die gesamt-kantonale Steuerlastverteilung nicht durch die Gemeinden im Sinne vermindelter Steuergerechtigkeit verändert werden könnte.

Die Forderung nach Anregung des Bürgerinteresses würde ebenfalls erfüllt, bzw. gegenüber der heutigen Situation nicht verschlechtert, da die Transparenz der individuellen Steuerlast gegeben ist. Ausserdem weist die Einkommensteuer eine grosse Breitenwirkung auf. Beide Gründe bewirken, dass die gewünschte Verknüpfung zwischen Ausgabenbeschlüssen und Einnahmenbeschaffung gewahrt bleibt.

Diesen vielen Vorteilen stehen aber auch zwei nicht zu unterschätzende Nachteile gegenüber. Zum einen haben kantonale Aenderungen

1) Wenn Wagner (Der innerregionale Lastenausgleich ..., a.a.O., S.83) schreibt: "Nur eine gemeindeeigene, proportionale Einkommensteuer ohne Freibeträge garantiert eine minimale örtliche Streuung des Steueraufkommens ...", so ist ihm sicher Recht zu geben. Doch wären unseres Erachtens die sozialpolitischen Konsequenzen derart bedenklich, dass ungleiche örtliche Verteilungen des Steueraufkommens, resultierend aus den Freibeträgen, hingenommen werden bzw. über geeignete Finanzausgleichsmassnahmen gemindert werden müssen.

der Bemessungsgrundlagen, z.B. bei den Sozialabzügen, auch weiterhin unmittelbare finanzielle Konsequenzen für die Gemeinden, zum andern fällt längerfristig der relative Anteil des kommunalen Steuerertrages an den Gesamtsteuereinnahmen, und zwar um so beträchtlicher, je höher die Aufkommenselastizität bei der Staatssteuer ist. Ersteres ist ein Dilemma, das nie befriedigend gelöst werden kann und als Konsequenz der lokalen Einkommensbesteuerung hingenommen werden muss, letzteres könnte - entsprechender kommunaler Finanzbedarf vorausgesetzt - durch gelegentliche Erhöhungen des Proportionalsatzes gemildert werden, wobei aber aus verteilungspolitischen bzw. sozialpolitischen Gründen solchen Satzerhöhungen relativ enge Grenzen gesetzt wären. Auch diese Konsequenz muss hingenommen werden, ist aber aufgrund der sonst grossen Vorteile vertretbar.

Da die Vorteile einer proportionalen Einkommensteuer die Nachteile einer so gestalteten Abgabe eindeutig überwiegen, ist die Proportionalsteuer dem heutigen Zuschlagsystem vorzuziehen.

1.2. Die Vermögensteuer

Ist die Vermögensteuer als Ergänzungssteuer zur allgemeinen Einkommensteuer schon aus steuertheoretischer Sicht nicht unbestritten,¹⁾ so ist sie als Gemeindeabgabe in jedem Fall ungünstig zu beurteilen. Wie Hauser zu Recht betont, ist ihr Aufkommen "... nur dann von grösserer Bedeutung, wenn besonders vermögliche Personen in der Gemeinde wohnen".²⁾

Wie am Beispiel des Kantons Zürich gezeigt,³⁾ konzentrieren sich die Vermögen just in den einkommenstarken Gemeinden, so dass

1) Vgl. hierzu etwa die Kontroverse zwischen H. Haller: Gedanken zur Vermögensbesteuerung, in: Finanzarchiv, N.F. Bd. 36 (1977), S. 222 ff. und D. Schneider: Bezugsgrössen steuerlicher Leistungsfähigkeit und Vermögensbesteuerung, in: Finanzarchiv, N.F. Bd. 37 (1979), S. 26 ff.

2) H. Hauser: Der innerkantonale Finanzausgleich, a.a.O., S. 164

3) Vgl. S. 188 ff.

durch diese Steuer das schon durch die Einkommensbesteuerung bestehende interkommunale Steuerkraftgefälle noch akzentuiert wird. Gefordert werden müssten hingegen Steuern, die tendenziell zu einer Nivellierung der örtlichen pro-Kopf-Steueraufkommen (bei gleicher Anspannung der örtlichen Steuerkraft) beitragen. Weiter fehlt dieser Steuer wegen der relativ hohen Freibeträge¹⁾ die Breitenwirkung. Die Forderung nach Anregung des Bürgerinteresses erfüllt diese Abgabe aufgrund des kleinen Kreises von Vermögensteuerpflichtigen nicht.

Hinzu kommt, dass mit abnehmender Gemeindegrösse die Abhängigkeit von wenigen einkommenstarken Einwohnern durch diese Steuer noch zusätzlich verstärkt wird, da - wie oben erwähnt - eine positive Korrelation zwischen Einkommenshöhe und Vermögensbesitz gegeben ist.²⁾

Der einzige wesentliche Vorteil dieser Steuer liegt in ihrer relativ geringen Konjunkturreakibilität bei gleichzeitiger Wachstumsempfindlichkeit. Trotzdem kann sie praktisch nichts zur Verstetigung der kommunalen Ausgabenpolitik beitragen. In den meisten Gemeinden ist ihre fiskalische Bedeutung zu gering, und auch in denjenigen Kommunen, in denen ihr Aufkommen absolut gesehen beträchtlich ist, kann die Vermögensteuer wegen ihres geringen relativen Anteils an den Gesamtsteuereinnahmen kaum zur Verstetigung beitragen.

Die überwiegenden Nachteile einer kommunalen Vermögensteuer führen somit zum Ergebnis, dass diese Abgabe als Kommunalsteuer

1) Diese variieren zwar von Kanton zu Kanton ganz beträchtlich, betragen aber z.B. im Kanton Zürich immerhin Fr. 50'000.- für Ledige bzw. Fr. 100'000.- für Verheiratete.

2) Hierzu ein Beispiel. Die Gemeinde Aegst a.A. gehörte zu Beginn der 70er Jahre zu den wohlhabendsten Gemeinden des Kantons Zürich. Nach dem Wegzug und dem Hinschied von wenigen Millionären wurde die Finanzlage sehr angespannt, der Steuerfuss musste drastisch erhöht werden, und zwar von 122% auf 166% (inkl. Kirchensteuer). Vgl. Neue Zürcher Zeitung, Nr. 4, 1977.

gänzlich ungeeignet ist¹⁾ und allein dem Kanton überlassen werden müsste. Die dadurch entstehenden Steuerausfälle können durch geeignere Gemeindeabgaben, wie noch zu zeigen sein wird, kompensiert werden.

2. Die direkte Besteuerung der juristischen Personen

Im Bericht der Expertenkommission für die Vorbereitung einer Totalrevision der Bundesverfassung²⁾ wird die einheitliche Besteuerung der juristischen Personen durch den Bund vorgeschlagen. Kantone und Gemeinden sollen gemäss den Intentionen dieser Kommission ihr Recht auf die Besteuerung der Kapitalgesellschaften verlieren.

Begründet wird diese Haltung der Expertenkommission vorwiegend mit wettbewerbsspolitischen Argumenten. "Auszugehen ist zunächst einmal vom Gedanken der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung. Es sollen nicht durch grundlos unterschiedliche Steuerbelastung Wanderungen von Produktionsfaktoren stattfinden, die bei gleicher Steuerbelastung unterbleiben würden."³⁾

Solche steuerbelastungsbedingte Standortverlegungen können unerwünschte raumordnungspolitische Konsequenzen haben. Landesplanerische Leitbilder⁴⁾ können - dies ist die Befürchtung - infolge einer "egoistischen" Steuerpolitik der Kantone und Gemeinden

-
- 1) Unseres Wissens findet sich denn auch in den wichtigsten finanzwissenschaftlichen Beiträgen zur Kommunalbesteuerung nirgends eine Stellungnahme zugunsten einer kommunalen Vermögensteuer. Mit Ausnahme von Norwegen wird die ergänzende allgemeine Vermögensteuer auch im gesamten westeuropäischen Raum nirgends den Gemeinden überlassen. Vgl. auch H. Hauser: Der innerkantonale Finanzausgleich, a.a.O., S.164.
 - 2) Vgl. Expertenkommission für die Vorbereitung einer Totalrevision der Bundesverfassung: Bericht, Bern 1977.
 - 3) ebenda, S.121, sowie auch H. Hauser: Der innerkantonale Finanzausgleich, a.a.O., S. 164-167
 - 4) Wie etwa das sog. CK 73, ein raumplanerisches Leitbild der Schweiz, Bern 1973. Es handelt sich um ein bundesinternes, nie offiziell publiziertes Leitbild, welches eine dezentralisierte Konzentration anstrebt.

unter Umständen nicht durchgesetzt werden.

Auf Kantonsebene bestehen offensichtlich die gleichen Bedenken gegenüber den Gemeinden. Denn wenn die Gemeinden die Möglichkeit haben, über Steuerfussvariationen Attrahierungspolitik zu betreiben, so wird nicht nur der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung verletzt, vielmehr sind auch die Realisierungschancen von Regionalleitbildern stark gemindert.

Es ist auch nicht erstaunlich, dass die einheitliche Besteuerung im ganzen Kanton im Rahmen der Besteuerung der juristischen Personen in wesentlich mehr Kantonen anzutreffen ist als im Rahmen der Besteuerung der natürlichen Personen.¹⁾

Es stellt sich nun aber die grundsätzliche Frage, ob und gegebenenfalls in welcher Form die Gemeinden an der Besteuerung der juristischen Personen beteiligt werden sollten.

Als ganz zentrales Gemeindesteuerkriterium wurde im 3. Kapitel die Forderung nach gleichem pro-Kopf-Aufkommen bei gleicher Anspannung der örtlichen Steuerkraft aufgestellt.

Wären Ertrag und Kapital der Kapitalgesellschaften gleichmässig im Raum verteilt, könnte obiges Kriterium erfüllt werden. Die kommunale Besteuerung der juristischen Personen wäre unter diesem Aspekt unproblematisch. Tatsächlich besteht jedoch eine zum Teil weitgehende funktionelle Entmischung unter den Gemeinden, also eine räumliche Trennung der Daseinsgrundfunktionen Wohnen, Arbeiten und Erholung.²⁾ Im Kanton Zürich stehen in sehr ausgeprägter Weise eindeutige "Arbeitsgemeinden" (z.B. die beiden Agglomerationskerne Zürich und Winterthur) mit hoher Arbeitsplatzdichte fast reinen Wohngemeinden mit tiefem Arbeitsplatz-Einwohner-Verhältnis gegenüber,³⁾ so dass das interkommunale relative Steuerkraftgefälle aus der Besteuerung der Kapitalgesellschaften sehr gross ist. Gemessen am Kriterium des gleichen pro-Kopf-Steuerauf-

1) Vgl. S. 152 ff.

2) Zur Funktionsteilung unter den Gemeinden vgl. H.-C. Kesselring: Kommunalen Finanzausgleich ..., a.a.O., S. 66 ff.

3) ebenda

kommens der Gemeinden (bei gleicher Anspannung der örtlichen Steuerkraft) wäre also die Besteuerung der Kapitalgesellschaften durch die Gemeinden abzulehnen.

Verlören die Gemeinden das Besteuerungsrecht der juristischen Personen vollends, wie es der neue Bundesverfassungsentwurf vorsieht, ergäben sich erhebliche Schwierigkeiten, denn den Gemeinden verblieben wohl die nicht über Gebühren und Beiträge abgeltbaren sozialen Kosten der Produktion, sie zögen aber anderseits keine finanziellen Vorteile aus den bei ihnen domizilierten Kapitalgesellschaften.¹⁾ Die Gemeinden verlören jegliches Interesse an der Wirtschaftsförderung, ja eine gewisse Industriefeindlichkeit könnte um sich greifen.²⁾

Ist anderseits der materielle Anreiz zur Industrieansiedlung sehr gross, z.B. durch das in den meisten Kantonen praktizierte Zuschlagsystem, so verfolgen die Gemeinden eine unkoordinierte Attrahierungspolitik, die zu unerwünschten Raumordnungen bzw. beträchtlichen innerregionalen Wohlstandsunterschieden führen können.

Aus dem bisher Gesagten kann somit gefolgert werden, dass die Kommunen wohl unmittelbar am Ertrag der Besteuerung der juristischen Personen beteiligt sein sollten,³⁾ aber nur in einem Ausmass, das nicht zur Durchkreuzung der landes- und regionalplanerischen Leitbilder durch die Gemeinden führt. Weiter muss berücksichtigt werden, dass die kommunale Steuerertragsbeteiligung nicht

1) Indirekt entstehen natürlich trotzdem gewisse Vorteile, denn die Industrieansiedlung hat oft auch einen Zuzug natürlicher Personen zur Folge. Für Agglomerationskerne (z.B. Zürich) gilt das Gesagte allerdings nicht.

2) Vgl. H. Hauser: Der innerkantonale Finanzausgleich, a.a.O., S.165.

3) Innerkantonale Belastungsunterschiede können natürlich unter keinen Umständen befürwortet werden, d.h. eine autonome kommunale Steuerfussfestsetzung kann nicht akzeptiert werden. Im übrigen sei daran erinnert, dass das kommunale Zuschlagsystem nur dank der "anachronistischen" Besteuerung der juristischen Personen in der Schweiz überhaupt praktikierbar ist. Würde die klassische Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne durch ein Vollanrechnungsverfahren abgelöst, was wohl nur eine Frage der Zeit ist, so wäre das Zuschlagsverfahren technisch gar nicht mehr durchführbar.

allzu stark das Kriterium der gleichmässigen räumlichen Verteilung der Steuerkraft verletzt. Aber auch das Kriterium der geringen Konjunkturreagibilität der Gemeindesteuern verbietet einen allzu grossen Anteil der Ertrag- und Kapitalsteuern am gesamten Steuerertrag einer Gemeinde. Da vor allem die Ertragsteuer ganz beträchtlich mit dem Konjunkturverlauf variiert, ist die Beteiligung der Gemeinden am Ertrag der Besteuerung der juristischen Personen nur in begrenztem Rahmen annehmbar. Ein Anteil von über 30 Prozent am Gesamtsteuerertrag, wie er gegenwärtig in der Stadt Zürich gegeben ist, erscheint zu hoch.¹⁾

Mit der Forderung nach einheitlicher innerkantonaler Belastung der Kapitalgesellschaften ergibt sich noch folgende Konsequenz: Soll die Standortwahl der Unternehmen bewusst im Sinne der raumordnungspolitischen Zielsetzungen mit fiskalischen Mitteln beeinflusst werden, ist dies eine kantonale Aufgabe und gehört keinesfalls in den Bereich der kommunalen Aktivitäten, wie es heute noch der Fall ist.²⁾

Es stellt sich noch die Frage, wie die einheitliche Belastung der juristischen Personen zu erfolgen hat. Auf S. 153 ff. wurden die verschiedenen in der Schweiz praktizierten Konzepte näher dargelegt. Unter der Annahme, dass die Verteilung der Mittel nur nach dem örtlichen Aufkommen erfolgt, spielt es unseres Erachtens keine Rolle, ob das System des einheitlichen, vom Kanton bestimmten Gemeindesteuersatzes, das System des einheitlichen Gemeindesteuerzuschlages zur Staatssteuer oder einfach eine quotale Beteiligung der Gemeinden am kantonalen Ertrag eingeführt wird, denn es handelt sich hierbei nur um technische Gestaltungspro-

-
- 1) Man könnte zwar argumentieren, dass das Besteuerungsrecht der Gemeinde bezüglich der juristischen Personen zu einem Ausgleich für die von den Zentren erbrachten überörtlichen Leistungen führen würde. Wie auf S. 244 f. dargelegt, erscheint eine solche Lösung als zu undifferenziert.
 - 2) Einen guten Überblick über die vielfältigen eidgenössischen und kantonalen Möglichkeiten zur Wirtschaftsförderung in der Schweiz vermittelt: P. Gygi: Wirtschaftsförderung in der Schweiz. Massnahmen des Bundes und der Kantone; Uebersicht und Würdigung aus ordnungspolitischer Sicht, Wirtschaftspolitische Mitteilungen, hrsg. von der Gesellschaft zur Förderung der schweizerischen Wirtschaft, 35. Jg., Nr. 11, 1979.

bleme, materiell sind die verschiedenen Lösungen gleichwertig.¹⁾

Entscheidender sind die finanzpolitischen Zielsetzungen, die hier verfolgt werden. Zum einen geht es um die Wettbewerbsneutralität, zum andern handelt es sich um regionalwirtschaftliche Aspekte. Um beiden Zielsetzungen gerecht zu werden, muss die Belastung der Kapitalgesellschaften innerkantonal gleich sein,²⁾ und die Beteiligung der Gemeinden am Ertrag der Besteuerung der juristischen Personen darf nur so gross sein, dass nicht eine unerwünschte Raumordnung durch die Gemeinden verursacht wird.

Welches Ausmass die kommunale Beteiligung haben muss, um den regionalwirtschaftlichen Belangen Rechnung zu tragen, kann nicht angegeben werden. In negativer Formulierung kann nur gesagt werden, dass zumindest die über Gebühren und Beiträge nicht abgeltbaren sozialen Kosten der Produktion der juristischen Personen nicht ungedeckt bleiben dürfen.³⁾

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass in allen Kantonen eine einheitliche innerkantonale Belastung der juristischen Personen aus wettbewerbs-, regionalwirtschaftlichen, aber auch gemeindespezifischen Steuerkriterien erforderlich ist. Ueber die "richtige" Höhe des kommunalen Anteils kann konkret nicht viel ausgesagt werden, immerhin muss er so gross sein, dass in den Gemeinden keine Industrie-feindlichkeit resultiert.

-
- 1) Obwohl natürlich Hauser Recht zu geben ist, dass diese verschiedenen Besteuerungsformen sich formal deutlich unterscheiden. Vgl. H. Hauser: Der innerkantonale Finanzausgleich, a.a.O., S.166.
 - 2) Streng genommen müsste allerdings auch das kommunale Infrastrukturangebot innerkantonal gleich sein.
 - 3) Aus dieser Äquivalenztheoretischen Ueberlegung heraus folgt eigentlich der Schluss, dass die ideale Lösung eine gewerbliche Beitragsteuer wäre, um die allgemeinen sozialen Kosten der Produktion abzugelten. Wie auf S. 239 erwähnt, müsste allerdings eine einigermaßen plausible Verknüpfung zwischen der "Gemeindebelastung" durch die Unternehmen und den steuerlichen Indikatoren dieser Kosten vorhanden sein. Unseres Erachtens sind aber diese Verknüpfungen zu vage, sodass auf eine Gewerbesteuer im Sinne einer Beitragsteuer, wie sie etwa in der Bundesrepublik Deutschland erhoben wird, verzichtet werden muss.

3. Grundabgaben

3.1. Die Liegenschaftensteuer

Obwohl der bebaute und unbebaute Grund und Boden bereits durch die ergänzende Vermögensteuer belastet ist, wird, wie auf S. 161 ff. dargestellt, in den Gemeinden vieler Kantone der Liegenschaftensbesitz einer allgemeinen Grundsteuer, der sog. Liegenschaftsteuer unterworfen.

Steuersystematisch kann heute, da sich die allgemeine Einkommensteuer durchgesetzt hat, die Grundsteuer mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht mehr begründet werden,¹⁾ ja sie steht der modernen Einkommensbesteuerung diametral entgegen.²⁾

Die Rechtfertigung der Grundsteuer als Gemeindeabgabe erfolgt denn auch heute vor allem mit Äquivalenztheoretischen Argumenten.³⁾ So hat nach Haller die Grundsteuer den Charakter einer Beitragsteuer, und zwar mit folgender Begründung: Da die Nutzniesser der gemeindlichen Leistungen im wesentlichen die Bewohner der betreffenden Gemeinde seien, sollen die Benutzer der Grundstücke mit Beiträgen belastet werden, um eine gruppenmässige kostenmässige Äquivalenz zu erreichen.⁴⁾ Haller meint hiermit insbesondere die Bereitstellung des kommunalen Strassennetzes, der Kanalisation und der Versorgungsleitungen (Wasser, Gas, Strom).⁵⁾

Gewiss sollen, können und werden auch tatsächlich die durch Boden und Gebäude verursachten speziellen, anrechenbaren kommunalen Kosten durch Gebühren und Beiträge abgegolten,⁶⁾ doch ist eine

1) In früheren Jahrhunderten waren Grundeigentum und persönlicher Besitz gewiss der brauchbarste Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit.

2) Vgl. C.-A. Andreae: Grundsteuern, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. II, S.592.

3) Vgl. S. 238 f.

4) Vgl. H. Haller: Die Steuern, a.a.O., S. 352 ff.

5) ebenda, S. 353

6) So bestimmt etwa das Zürcherische Gesetz über das Gemeindewesen vom 6.6.1926 in § 129, dass produktive Betriebe wie z.B. die Wasserversorgung oder das Elektrizitätswerk grundsätzlich kostendeckend arbeiten müssen.

"pauschale" Beitragsteuer für die allgemeinen, nicht direkt zu-rechenbaren Gemeindeleistungen problematisch. "Die Masse des Grundsteueraufkommens dient der Bereitstellung allgemeiner öffentlicher Leistungen, z.B. Schulen, Sportstätten, öffentlichen Verkehrsbetrieben (soweit nicht durch Gebühren gedeckt), deren Nutzen nicht in Uebereinstimmung mit dem Grundbesitz zu stehen braucht."¹⁾ Eine Grundsteuer impliziert jedoch, dass der Nutzen aus öffentlichen Leistungen dem Grundsteueraufkommen entspricht.²⁾ Diese Annahme ist unseres Erachtens unhaltbar. Die Grundsteuer ist ein unzulängliches Instrument, soll die Belastung den bereitgestellten Leistungen entsprechen.³⁾ Wenn sich keine hinreichend genaue Beziehung zwischen Gemeindeleistungen und Steuerbetrag herstellen lässt, so soll nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip besteuert werden.⁴⁾ Eine Beitragsteuer im Hallerschen Sinne zur Abgeltung der nicht direkt zurechenbaren sozialen Kosten des Wohnens dürfte in der Praxis aufgrund der schwierigen Zurechnungsprobleme zu unbefriedigenden Ergebnissen führen.

Somit verletzt die Grundsteuer den Grundsatz der Einfügung des Kommunalsteuersystems in das Gesamtsteuersystem. Das Nebeneinander von Einkommensteuern und Ueberbleibseln des veralteten Ertragsteuersystems führt zu vielfachen Ueberlagerungen und Mehrfachbelastungen.⁵⁾ Auch der Grundsatz der Neutralität der Besteuerung wird gegenüber dem Faktor Boden verletzt, denn die Grundsteuer verzerrt die Allokation der volkswirtschaftlichen Ressourcen.⁶⁾

Obwohl also die Grundsteuer aus finanzwissenschaftlicher Sicht nicht mehr motiviert werden kann, ist ihre Stellung nach wie vor umstritten. In den Beiträgen zur deutschen Gemeindefinanzreform

1) C.-A. Andreae: Grundsteuern, a.a.O., S.590

2) Vgl. R.A. Musgrave, P.B. Musgrave und L.Kullmer: Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, 2. Bd., Tübingen 1975, S. 247 f.

3) Vgl. R.A. Musgrave et al.: Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, a.a.O., S.248.

4) ebenda

5) Vgl. C.-A. Andreae: Grundsteuern, a.a.O., S.591.

6) ebenda

reicht die Skala der Vorschläge von der völligen Beseitigung der Grundsteuer¹⁾ bis zur Forderung, der Grundsteuer im Rahmen des Kommunalsteuersystems wesentlich mehr Gewicht zu geben.²⁾

Während die Ablehnung der Grundsteuer wegen der weiter oben erwähnten allgemeinen steuertheoretischen Bedenken erfolgt, beruht die Argumentation der Befürworter einer kommunalen Grundsteuer auf speziellen Finanzreformzielsetzungen. So betont etwa der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, "... dass die Grundsteuer B sich von allen Realsteuern als Gemeindesteuer am ehesten mit dem Äquivalenzprinzip rechtfertigen lässt und dem Fühlbarkeitserfordernis entgegenkommt. Bei zeitnaher und richtiger Ermittlung der Einheitswerte ... würde das Aufkommen der Grundsteuer B auch in etwa dem Wirtschaftswachstum folgen. Daher sollte auch die Grundsteuer B als Gemeindesteuer beibehalten werden."³⁾ Der Beirat erwähnt zwar, dass man bezweifeln möge, "... dass die Steuer im strengen Sinn ein Äquivalent für die Leistungen einer Gemeinde zu Gunsten der Grundbesitzer ausdrückt",⁴⁾ doch überwiegen für ihn offensichtlich die unbestreitbaren Vorteile, die eine Grundsteuer als Kommunalabgabe besitzt, wie z.B. die Tatsache, dass diese Abgabe zu relativ kleinen Steuerkraftunterschieden führt, dass die Grundsteuer wenig konjunkturreagibel, aber trotzdem - periodische Anpassung der Steuerwerte an die effektiven Verkehrswerte vorausgesetzt - wachstumsreagibel ist.

Wir sind aber mit Andreae der Meinung, dass die Grundsteuer eine veraltete Steuer ist, die mit dem Übergang zur allgemeinen Einkommensbesteuerung keine Existenzberechtigung mehr hat,⁵⁾ dies um so mehr, als auch ihre Äquivalenztheoretische Fundierung nicht

1) Vgl. z.B. H.K. Schneider und R. Vieregge: Die Grundsteuer in der Finanzreform. Eine Studie zur wirtschafts- und finanzpolitischen Problematik der Grundsteuer, Münster 1969.

2) Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten ..., a.a.O.

3) ebenda, S.28. Vgl. hierzu auch Institut "Finanzen und Steuern": Die grosse Finanzreform. Gutachten, Heft 80, S. 56 f.

4) Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten ..., a.a.O., S.24

5) Vgl. C.-A. Andreae: Grundsteuern, a.a.O., S.592.

überzeugt und deshalb die besondere Belastung von Grund und Boden willkürlich ist.

3.2. Die Handänderungsteuer

Ebenso ungünstig zu beurteilen wie die Liegenschaftensteuer ist die Handänderungsteuer (Grunderwerbsteuer).

Dieser am Grundstücksverkehr "ansetzenden" Abgabe fehlt die Anknüpfung an die Leistungsfähigkeit.¹⁾ Dies hängt damit zusammen, dass Verkehrssteuern - und hierzu gehört die Handänderungsabgabe - "... an Akte oder Vorgänge des Rechtsverkehrs, an die Vornahme eines Rechtsgeschäftes oder eines wirtschaftlichen Vorgangs oder eines Verkehrsvorgangs oder an einen rechtlichen oder wirtschaftlichen Akt anknüpfen".²⁾

Da Bemessungsgrundlage der Handänderungsteuer im allgemeinen der Kaufpreis (inkl. Nebenkosten) ist, die Höhe der Steuerschuld also vom Kaufpreis abhängt, kann sie auch nicht Äquivalenztheoretisch begründet werden. Würde es sich um eine Gebühr³⁾ handeln, so müsste sich die Höhe dieser Abgabe an den Transaktionskosten der Verwaltung, z.B. Grundbucheintragung, orientieren. Die direkten Verwaltungskosten stehen jedoch in keinem ursächlichen Zusammenhang mit der Höhe des Kaufpreises.

Somit ist klar, dass diese Steuer nur mit dem fiskalischen Interesse der öffentlichen Hand begründet werden kann. Fiskalische Gründe allein rechtfertigen jedoch noch keine Abgabe, besonders dann nicht, wenn sie in einem modernen Steuersystem nicht motiviert werden kann.

1) Vgl. C.-A. Andreae: Grundsteuern, a.a.O., S.595.

2) Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S.773. Dennoch kommt diese Kommission zum Schluss, dass sich in dem Erwerb eines Grundstückes eine gewisse Leistungsfähigkeit offenbare, die es rechtfertige, diesen Rechtsvorgang mit einer Verkehrssteuer zu belegen. Ebenda, S.805

3) Interessanterweise wird sie auch heute noch in einigen Kantonen, z.B. Zug und Appenzell-Innerrhoden, mit Handänderungsgebühr bezeichnet.

Nebst der schlechten Einfügung in das Gesamtsteuersystem eignet sich die Handänderungsabgabe auch schlecht bezüglich der weiteren gemeindespezifischen Steuerkriterien. Auf die relativ grosse Konjunkturrempfindlichkeit dieser Abgabe, aber auch auf ihre Tendenz, das Steuerkraftgefälle zwischen den Gemeinden tendenziell zu verstärken, haben wir am Beispiel des Kantons Zürich schon hingewiesen.¹⁾ Ebenso fehlt dieser Steuer jegliche Breitenwirkung, und ausserdem fällt der Steuerertrag unregelmässig an.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass allgemeine steuertheoretische Überlegungen, aber auch die Gemeindesteuerkriterien gegen die Erhebung einer Handänderungssteuer sprechen. Sie ist nur berechtigt als Äquivalenzabgabe, d.h. als Gebühr, um die der Gemeinde entstehenden Kosten der Handänderung abzugelten. Auf dieser Überlegung ergibt sich, dass der Kaufpreis die denkbar schlechteste aller möglichen Bemessungsgrundlagen ist.

3.3. Die Grundstückgewinnsteuer

Im Gegensatz zur Liegenschafts- und Handänderungssteuer wird die Grundstückgewinnsteuer in allen Kantonen, sei es durch den Kanton selbst, sei es durch die Gemeinden, erhoben.

Die Grundstückgewinnsteuer ist aus steuertheoretischer Sicht als Gemeindeabgabe wesentlich günstiger zu beurteilen als die beiden andern Grundsteuerarten, wenngleich - wie gleich zu zeigen sein wird - viele Gründe für eine Übertragung an den Kanton sprechen.

Die realisierten Grundstückgewinne²⁾ können im Rahmen der allgemeinen Einkommensteuer als auch im Rahmen einer speziellen Grundstückgewinnsteuer erfasst werden. In jedem Fall handelt es sich um ein Einkommenselement, das gemäss der Schanz-

1) Vgl. S. 195 ff.

2) Auf die Problematik der Besteuerung von nicht realisierten Grundstücksgewinnen soll hier nicht eingegangen werden. Vgl. hierzu H. Haller: Grundsätzliches zur Besteuerung von Grundstücksgewinnen, in: Kredit und Kapital, 6. Jg. (1973), Heft 3, S. 255 ff.

schen Reinvermögenszugangstheorie besteuert werden muss.¹⁾

Wenn dieses Einkommenselement überwiegend mit einer speziellen Steuer erfasst wird, so hängt dies mit speziellen Zielsetzungen, die mit dieser Abgabe verfolgt werden, zusammen.²⁾

Durch die progressive Staffelung des Tarifs nach der Besitzdauer - je kürzer die Besitzdauer, desto stärker die Belastung des Grundstücksgewinnes - soll der Bodenspekulation Einhalt geboten werden, und durch die gegenüber der Einkommensteuer relativ höheren Steuersätze sollen die "unverdienten" Wertzuwächse höher belastet werden als z.B. das Arbeitseinkommen. Die progressive Staffelung nach der absoluten Höhe des realisierten Gewinnes findet seine Rechtfertigung im Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.³⁾

Es sei nochmals betont, dass im Gegensatz etwa zur Liegenschaftsteuer die Grundstücksgewinnsteuer nicht zu einer Doppelbelastung führt, sondern dass nur aufgrund spezieller Zielsetzungen diese Einkommen aus der Einkommensteuer herausgenommen und einer Spezialsteuer unterworfen werden.

Die Eignung der Grundstücksgewinnsteuer als Gemeindeabgabe hängt mit der Tatsache zusammen, dass die Wertsteigerungen von Grund und Boden überwiegend mit den gemeindlichen Aktivitäten zusammenhängen (z.B. Baulanderschliessung).

Man kann auch argumentieren, dass die Gemeinden schon deshalb das Recht zur Besteuerung der Grundstücksgewinne hätten, da sie

- 1) Haller (Grundsätzliches zur Besteuerung ..., a.a.O., S. 279 f.) weist jedoch nach, dass nur ein Vermögensverkauf ohne Neuanlage (Vermögensauflösung, Entsparen) steuerlich voll berücksichtigt werden sollte.
- 2) Vgl. C.-A. Andrae: Grundsteuern, a.a.O., S.604.
- 3) Allerdings findet in vielen Kantonen dennoch eine Diskriminierung der Grundstückbesitzer statt. Im Kanton Zürich beispielsweise werden Kapitalgewinne aus beweglichem Vermögen natürlicher Personen (genauer: bei nicht professionellem Handel) steuerlich nicht erfasst, und zwar wegen angeblicher technischer Erfassungsschwierigkeiten. Konsequenterweise müssten aber alle Einkommenselemente im Rahmen der Einkommensteuer oder einer Spezialsteuer besteuert werden, sonst wird der Grundsatz der horizontal equity verletzt.

ja an der Einkommensteuer partizipierten. Und da es sich bei den Grundstücksgewinnen nur um ein aus besonderen Überlegungen herausgenommenes Einkommenselement handle, das prinzipiell auch im Rahmen der Einkommensteuer besteuert werden könnte, sei nicht plausibel, wieso die Gemeinden nicht auf die Grundstücksgewinne steuerlichen Zugriff hätten. Es gibt aber viele Gründe, die für eine Übertragung der Grundstücksgewinnsteuer an den Kanton sprechen.

Wie auf S. 197 f. dargestellt, ist ihr pro-Kopf-Aufkommen örtlich sehr ungleich verteilt, weist aber tendenziell in den steuerkraftstarken Gemeinden im allgemeinen grössere Erträge auf als in den steuerkraftschwachen Kommunen, so dass durch die Grundstücksgewinnsteuer das Steuerkraftgefälle eher verurössert denn vermindert wird.

Weiter ist ihr jährliches Aufkommen in den Gemeinden sehr unstetig, somit eine unsichere und schlecht prognostizierbare Einnahmequelle. Überlagert werden diese jährlich sehr grossen Aufkommensschwankungen noch durch die grosse Konjunkturunsicherheit dieser Steuer. Ebenso fehlt dieser Abgabe die geforderte Breitenwirkung.¹⁾

Somit verstösst - mit Ausnahme der guten Einfügung dieser Abgabe in das Gesamtsteuersystem - diese Steuer gegen alle gemeindespezifischen Steuerkriterien.

Die kommunale Grundstücksgewinnsteuer muss also anhand der speziellen Gemeindesteuerkriterien negativ beurteilt werden. Die Problematik dieser Steuer ist gerade umgekehrt wie bei der Liegenschaftsteuer. Während erstere sich grundsätzlich gut in ein modernes, am Leistungsfähigkeitsprinzip orientiertes Steuersystem einfügen lässt, aber nicht den gemeindespezifischen Steuerkriterien Stand hält, genügt letztere wohl relativ gut den speziellen Gemeindesteuerkriterien, nicht aber den Anforderungen, die an ein rationales Steuersystem gestellt werden müssen.

1) Vgl. hierzu auch H. Hauser: Der innerkantonale Finanzausgleich, a.a.O., S.168.

Die beste Lösung besteht darin, die Grundstückgewinnsteuer dem Kanton zu übertragen, die Gemeinden jedoch gemäss dem örtlichen Aufkommen quotal zu beteiligen, und zwar aus folgenden Gründen: Die enge Verknüpfung zwischen Grundstückgewinn und kommunalen Leistungen rechtfertigt eine kommunale Beteiligung am Steuerertrag. Weiter hat diese Steuer die Eigenschaft, vor allem in den aufstrebenden Wachstumsgemeinden relativ grosse Erträge abzuwerfen. Da diese Gemeinden üblicherweise einen hohen Infrastrukturinvestitionsbedarf aufweisen, kann eine allzu grosse Verschuldung bzw. ein überdurchschnittlicher Steuerfuss unter Umständen vermieden werden, falls die Grundstückgewinnsteuererträge erheblich sind. Ausserdem besteht schon dadurch ein gewisser kommunaler Anspruch, dass ja den Gemeinden die Besteuerung des Einkommens zugestanden wird.

Wie hoch die kommunale Beteiligung sein soll, kann nicht eindeutig beantwortet werden. Nebst fiskalischen Ueberlegungen hängt die Höhe der quotalen Beteiligung davon ab, ob mehr die gemeinde-spezifischen Steuerkriterien, die für eine möglichst geringe Beteiligung sprechen, in den Vordergrund gestellt werden oder die allgemeinen Erwägungen, die eher für eine möglichst grosse Gemeindequote sprechen.

4. Die übrigen Kommunalabgaben

Wenn auch die kommunale Steuerausstattung mit "Zwergsteuern" von Kanton zu Kanton sehr unterschiedlich ist, so soll doch noch kurz auf die Beurteilung dieser Steuern eingegangen werden.

Die am häufigsten heute noch anzutreffenden Nebensteuern sind die Kopf- bzw. Haushaltsteuer, die Hundesteuer sowie die sog. Vergnügungssteuer (Billett-Steuern).

Gemeinsam ist diesen Steuern, dass sie wohl eine lange Tradition als Gemeindesteuern besitzen, heute aber nicht mehr steuersystematisch, sondern bestenfalls historisch erklärbar sind; in einem rationalen Steuersystem haben diese Steuern im Prinzip jedoch

keinen Platz.¹⁾ So ist z.B. die Kopfsteuer nur noch ein Relikt vergangener Jahrhunderte. Damals, als die heutigen, subtilen Besteuerungsmethoden (Einkommensbesteuerung!) noch weitgehend fehlten, hatte eine Kopfsteuer nebst der Vermögensteuer gewiss ihre Berechtigung, um alle Bürger zu einer Steuerleistung heranzuziehen. Doch mit dem Uebergang zur allgemeinen Einkommensteuer fehlt dieser Personalsteuer jegliche Motivation. Es ist auch wenig erstaunlich, dass in denjenigen Ländern, in denen sich die Einkommensbesteuerung durchgesetzt hat, die Kopfsteuer verschwunden ist.

Ebensowenig berechtigt ist eine Billett-Steuer. Der Besuch von kulturellen Veranstaltungen im weitesten Sinne mag früher Ausdruck besonderer steuerlicher Leistungsfähigkeit gewesen sein, doch muss auch hier wieder betont werden, dass mit dem Uebergang zur Einkommensbesteuerung diese Argumentation obsolet geworden ist.

Das Halten von Hunden galt in früheren Zeiten, z.B. zur Zeit der Helvetik, als besonderer Luxus und wurde deshalb besteuert. Heute kann aber unseres Erachtens eine Hundesteuer nur noch Äquivalenzttheoretisch begründet werden: die den Gemeinden zusätzlich entstehenden Kosten der privaten Hundehaltung, z.B. Strassenreinigung, sollten durch die Hundesteuer abgegolten werden. Eine andere Begründung lässt sich schwerlich finden. Können Äquivalenzüberlegungen angestellt, so erscheinen die in gewissen Kantonen bzw. Gemeinden erhobenen Taxen jedoch reichlich hoch.

Fein optisch spiegeln diese Bagatellsteuern eine recht weitgehende kommunale Steuerautonomie vor, schon deshalb, weil in vielen Kantonen die Gemeinden in der Gestaltung dieser Abgaben relativ unabhängig sind. In praxi aber haben diese Abgaben wegen ihres geringen Aufkommens nur wenig Bedeutung, stellen aber eine bequeme, leicht zu erhebende Einnahmequelle dar.

1) Haller (Finanzpolitik, a.a.O., S.266) nennt in seinem rationalen Steuersystem nur gerade folgende Nebensteuern: Vermögensteuer, Erbschaftsteuer, Mineralölsteuer und Kraftfahrzeugsteuer sowie Sondersteuern auf Spirituosen und Tabakwaren.

Im Sinne der steuerlichen Transparenz und der steuerlichen Vereinfachung müsste aber auf alle diese heute nicht mehr begründbaren Steuern verzichtet werden. Hauser hat jedoch recht, wenn er schreibt, dass diese Abgaben angesichts ihrer geringen Ergiebigkeit keine besonderen Probleme aufwerfen.¹⁾

5. Alternative Gemeindeeinnahmen

Die bisherige Diskussion hat ergeben, dass die Grundsteuer (Liegenschaftsteuer), die Handänderungsteuer sowie die kommunalen Nebensteuern (Kopfsteuer, Billettsteuer, Hundesteuer) in einem nach modernen Besteuerungsprinzipien konzipierten Steuersystem keinen Platz haben und die Vermögensteuer als Kommunalabgabe abgelehnt werden muss. Es hat sich auch gezeigt, dass anhand des Gemeindesteuerkriterienkataloges nur eine quotale Beteiligung der Gemeinden am Ertrag der Besteuerung der juristischen Personen und der Grundstücksgewinne befürwortet werden kann.

Weiter hat sich ergeben, dass die lokale Einkommensteuer nur einen proportionalen Tarif aufweisen sollte. Ebenso wurde darauf hingewiesen, dass die dadurch gemachten Abstriche an der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit durch entsprechende Tarifkorrekturen bei der kantonalen Einkommensteuer kompensiert werden müssen.

Ohne weitere Korrekturen auf der kommunalen Einnahmenseite würde das bisher erzielte Ergebnis jedoch zu untragbaren Steuerausfällen führen, gleiche Aufgabenverteilung wie heute vorausgesetzt. Zur Schliessung der Finanzlücke schlagen wir die kommunale Motorfahrzeugsteuer sowie die quotale Beteiligung der Gemeinden an der kantonalen Einkommensteuer zwecks Finanzierung des kommunalen Schulgutes (Volksschulwesen) vor.²⁾

1) Vgl. H. Hauser: Der innerkantonale Finanzausgleich, a.a.O., S.167.

2) Als weitere geeignete Kommunalabgabe wird in der Literatur vor allem die kommunale Umsatzbesteuerung, d.h. die kommunale Ein-

Fortsetzung Anm. 2, S.283

zelhandelsumsatzsteuer bzw. die kommunale Wertschöpfungssteuer vorgeschlagen. Vgl. hierzu: J.D. Noltenius: *Gesundung der Finanzverfassung der Deutschen Bundesrepublik*, Bremen 1952; A. Oberhauser: *Die Eignung der Wertschöpfungssteuer als Gemeindesteuer*, in: *Kommunale Finanzen und Finanzausgleich*, Schriften des Vereins für Socialpolitik, N.F. Bd. 32, Berlin 1964, S. 241 ff.; G. Zeitel: *Die zweckmässige Struktur des kommunalen Steuersystems*, in: *Kommunale Finanzen und Finanzausgleich*, a.a.O., S. 195 ff.; A. Oberhauser: *Material zur regionalen Streuung des Aufkommens einer Einzelhandelsumsatzsteuer*, in: *Kommunale Finanzen und Finanzausgleich*, a.a.O., S. 219 ff.; W. Albers: *Aufgabe und Stellung der Gemeinden im Finanzsystem der gesamten öffentlichen Hand*, in: *Finanzarchiv*, N.F. Bd. 19 (1958/59), S. 426; H. Görgens: *Gemeindeumsatzsteuer versus Gemeindeeinkommensteuer*, a.a.O.; *Gutachten der Steuerreformkommission 1971*, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, Bonn 1971, S.736 ff.; *Gutachten zum Gemeindesteuersystem und zur Gemeindesteuerreform in der Bundesrepublik Deutschland*, erstattet vom Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 10, Bonn 1968, S. 34 ff.; *Institut "Finanzen und Steuern": Die grosse Finanzreform*, Gutachten, Heft 80, S. 39 ff.

In der oben genannten Literatur werden vor allem folgende positiven Eigenschaften einer kommunalen Umsatzbesteuerung angeführt: Eine Gemeindemehrwertsteuer bzw. eine kommunale Einzelhandelsumsatzsteuer führe zu einer horizontalen Nivellierung der örtlichen Unterschiede im pro-Kopf-Aufkommen (Gemeinden gleicher Grössenklasse), tendenziell auch zu einer vertikalen (Gemeinden unterschiedlicher Grössenklasse) Nivellierung. Üblicherweise bezieht sich diese Aussage auf den Vorschlag, die kommunale Gewerbesteuer durch die kommunale Umsatzbesteuerung zu ersetzen, und gegenüber der Gewerbesteuer wurde diese Nivellierung auch empirisch belegt. Gegenüber der Gemeindeeinkommensteuer hängt diese Aussage wesentlich von der Ausgestaltung dieser Abgabe ab. Vgl. hierzu auch die kritischen Bemerkungen von A. Wagner: *Der innerregionale Lastenausgleich* ..., a.a.O., S. 82 f. Ebenso wird im Schrifttum darauf hingewiesen, dass eine kommunale Umsatzbesteuerung wenig konjunktur-empfindlich, aber dennoch wachstumsreakibel sei, da die Verbrauchsausgaben in etwa dem Wachstum des realen Sozialprodukts pro Kopf entspreche. Ausserdem unterliege die Einkommensteuer öfters als die Umsatzbesteuerung steuersystematischen, konjunktur-, struktur- und sozialpolitischen Erwägungen entspringenden Änderungen der staatlichen Politik.

Auf die möglichen Vor- aber auch gewichtigen Nachteile (z.B. die Problematik der steuerlichen Behandlung der Einkaufszentren, Versandhäuser, Unternehmen mit Betriebsstätten an mehreren Orten etc.) einer kommunalen Umsatzbesteuerung wird jedoch aus folgenden Gründen nicht näher eingegangen: Gemäss Art. 41 ter der Bundesverfassung ist die Umsatzsteuer dem Bund zur ausschliesslichen Regelung überlassen, und auch der neue Bundesverfassungsentwurf (Art. 54, Abs. 1) sieht die

5.1. Die kommunale Motorfahrzeugsteuer

Das Aequivalenzprinzip als typisches Besteuerungsprinzip der Gemeinden, wie es in seiner reinsten Ausprägung von Popitz¹⁾ gefordert wurde, haben wir abgelehnt, was aber nicht heisst, dass Aequivalenzkriterien auf der Gemeindeebene schlechthin abzulehnen seien.

Wenn eindeutige und quantifizierbare Sonderleistungen für Individuen und/oder Gruppen vorliegen, ist die Anwendung des Aequivalenzprinzips nicht nur gerechtfertigt, sondern aus allokatonspolitischen Gründen erforderlich.²⁾

Ein wichtiger Bereich, in dem sich Sondersteuern nach dem Aequivalenzprinzip aufdrängen, ist das Strassenwesen. Da dem Staat durch den Motorfahrzeugverkehr ganz erhebliche zusätzliche Strassenkosten entstehen, ist es sinnvoll, der Gruppe der Kraftfahrzeugbesitzer entsprechende Aequivalenzabgaben für die staatlichen Sonderleistungen aufzuerlegen.

Einerseits ist der Kreis der Nutzniesser (Motorfahrzeugbesitzer) eindeutig feststellbar, zum anderen sind die durch den Motorfahrzeugverkehr zusätzlich entstehenden Strassenkosten hinreichend genau eruierbar, und zwar um so genauer, je ausschliesslicher eine Strasse dem Kraftfahrzeugverkehr dient (Extremfall: Autobahnen).

Wenngleich die Lokalstrassen wesensgemäss am ehesten allen Verkehrsteilnehmern, d.h. Fussgängern, Radfahrern, Motorradfahrern, Kraftfahrzeuglenkern, aber auch dem öffentlichen Verkehr zugute-

Fortsetzung Anm. 2, S.283

gleiche Regelung vor. Somit können die kantonalen Gesetzgeber weder eine kommunale Einzelhandelsumsatzsteuer noch eine kommunale Wertschöpfungssteuer in Betracht ziehen. Alle Vorschläge bezüglich einer kommunalen Umsatzbesteuerung in der Schweiz sind deshalb gegenstandslos.

1) Vgl. J. Popitz: Der künftige Finanzausgleich ..., a.a.O., S. 112 ff.

2) Vgl. P. Bohley: Gebühren und Beiträge, a.a.O., S. 103 ff.

kommen, sind auch im Gemeindestrassenbau die speziellen, durch den Motorfahrzeugverkehr entstehenden zusätzlichen Kosten einigermassen berechenbar.

Es ist deshalb nicht einzusehen, wieso in der Schweiz nur die Kantone und der Bund Äquivalenzabgaben für das Strassenwesen erheben, und zwar dergestalt, dass die Kantone den Kraftfahrzeugbesitz (Motorfahrzeugsteuer) und der Bund den Mineralölverbrauch besteuern. Die den Gemeinden anfallenden Sonderkosten des privaten Verkehrs sollten ebenfalls mit Äquivalenzabgaben abgeduldet werden.¹⁾

Da die allgemeine Verbrauchsbesteuerung - auch die des Mineralöls - gemäss BV, Art. 41^{ter} nur dem Bund zusteht, so verbleibt natürlich den Kantonen nur die Möglichkeit der Besteuerung des Motorfahrzeugbesitzes.

Das Recht der Kantone, den Kraftfahrzeugbesitz zu besteuern, sollte unseres Erachtens auch auf die Gemeinden ausgedehnt werden. Eine kommunale Besteuerung des Mineralölverbrauchs verbietet sich aus verfassungsrechtlichen Gründen.²⁾

Aus steuertheoretischen und verwaltungstechnischen Gründen ist jedoch eine Gemeindekraftfahrzeugsteuer nicht zu befürworten, sondern nur ein Gemeindezuschlag zur kantonalen Kraftfahrzeugsteuer³⁾ (Motorfahrzeugsteuer). Aufgrund der innerregional unter-

1) In diesem Sinne äussert sich auch die Steuerreformkommission 1971 (Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S.797), welche die Ertragsheftigkeit der Kraftfahrzeugsteuer von den Ländern an die Gemeinden übertragen wollte. Bereits in den 50er Jahren forderte auch der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen in seinem Gutachten: Zur gegenwärtigen Problematik der Gemeindefinanzen, 1959, S.22, eine erhebliche Beteiligung der Gemeinden an der Kraftfahrzeugsteuer sowie Zuschüsse aus dem Aufkommen der Mineralölsteuer zur Finanzierung ihrer Strassenbaukosten.

2) Eine Mineralölsteuer würde sich aber auch aus steuertechnischen Gründen schlecht als Gemeindesteuer eignen, da sie als "grosse Verbrauchsteuer" beim Mineralölproduzenten oder Importeur erhoben wird.

3) Aus Äquivalenztheoretischer Sicht ist eine Beteiligung nur an der Besteuerung des Kraftfahrzeugbesitzes nicht ganz befrie-

schiedlichen Kosten der Leistungserstellung müssen diese kommunalen Zuschläge innerhalb gewisser, vom Kanton zu bestimmenden Grenzen von den Gemeinden autonom festsetzbar sein.

Da die innerkantonale Verteilung der durchschnittlichen Zulassungszahlen für Kraftfahrzeuge je 1000 Einwohner relativ gleichmässig sein dürfte,¹⁾ ist die Verteilung des Steuerertrages nach dem örtlichen Aufkommen empfehlenswert. Diese Lösung ist auch aus verwaltungstechnischer Sicht die einfachste.

Die Finanzierung des lokalen Strassennetzes erfolgt also grundsätzlich auf dreifache Weise: Die dem Grundeigentümer bzw. Mieter zufallenden Sondernutzen aus der Erstellung des kommunalen Strassennetzes müssen über Anliegerbeiträge abgegolten werden; die der Gruppe der Motorfahrzeuglenker zufließenden Sondernutzen bzw. kommunalen Sonderkosten müssen über die kommunale Motorfahrzeugsteuer finanziert werden, und die allgemeinen, nicht bestimmten Individuen bzw. Gruppen zurechenbaren allgemeinen Kosten des kommunalen Strassenwesens werden über den allgemeinen kommunalen Finanzhaushalt finanziert.²⁾

digend, und zwar aus folgenden Gründen: Die Kraftfahrzeugsteuer muss als eigentliche "Grundgebühr" für das Halten eines Kraftfahrzeuges betrachtet werden. Mit ihr soll die Abgeltung des Gruppenvorteils für die Bereitstellung des Verkehrsraums erfolgen. Die individuelle Inanspruchnahme und die damit verbundenen zusätzlichen Kosten, die der einzelne Lenker verursacht, sollten aber ebenfalls abgegolten werden. Hierzu eignet sich aber die Motorfahrzeugsteuer schlecht. Als relativ guter Indikator für die tatsächliche Beanspruchung des Strassennetzes bietet sich nur der Mineralölverbrauch an. Somit können mit einer kommunalen Kraftfahrzeugsteuer im Grunde genommen nur die kommunalen Strasseninvestitionskosten, nicht aber die laufenden Unterhaltskosten finanziert werden.

- 1) Vgl. hierzu W. Spang: Zur Theorie eines zweckrationalen Steuersystems unter Berücksichtigung der kommunalen Besteuerung, Diss. Freiburg i.Ue. 1968, S.275. Interkantonale sind die Unterschiede jedoch recht beträchtlich. Im Jahre 1978 betrug im gesamtschweizerischen Durchschnitt die Anzahl Personenwagen je 1000 Einwohner 305. Den höchsten Bestand wies Genf mit 435 PW/1000 E. auf, den niedrigsten der Kanton St. Gallen mit 243 PW/1000 E. Vgl. Motorfahrzeugbestand in der Schweiz, Stat. Quellenwerke der Schweiz, Heft 623, Bern 1979, S.14.
- 2) Nun ergeben sich aber zwei Komplikationen: zum einen dienen Lokalstrassen auch dem überörtlichen Verkehr (Durchgangsver-

Im Gegensatz etwa zur Grundsteuer ist die Motorfahrzeugsteuer als Äquivalenztheoretisch fundierte Beitragsteuer gerechtfertigt, lässt sich doch hinreichend genau eine Entsprechung zwischen Steuerbelastung und den bereitgestellten (Sonder-)Leistungen ermitteln.

Eine solche Abgabe fügt sich auch gut in das Gesamtsteuersystem ein,¹⁾ denn abgeltbare Sondernutzen sollen mit Äquivalenzabgaben finanziert werden. Deshalb verstösst diese Beitragsteuer auch nicht gegen den Grundsatz der Neutralität der Besteuerung.²⁾

Auch den wichtigsten gemeindespezifischen Steuerkriterien genügt eine solche Abgabe. Unter der Annahme der gleichmässigen innerkantonalen Verteilung der durchschnittlichen Zulassungen von Kraftfahrzeugen je 1000 Einwohner sind auch die pro-Kopf-Aufkommensunterschiede zwischen den Gemeinden gering. Sind aber grössere Abweichungen vorhanden, so ist dies Indiz für einen unterschiedlichen Motorisierungsgrad. Ist der Motorisierungsgrad überdurchschnittlich (unterdurchschnittlich), so ist ein höheres (tieferes) pro-Kopf-Aufkommen insofern gerechtfertigt, als die kommunalen Sonderkosten, die durch den Kraftfahrzeugverkehr entstehen, auch überdurchschnittlich (unterdurchschnittlich) sein werden.

kehr), zum andern ergibt obige Lösung wegen der Funktionsteilung der Gemeinden (Wohngemeinden/Arbeitsgemeinden) eine Benachteiligung der Gemeinden mit hoher Arbeitsplatzdichte, weil bei den Arbeitsgemeinden wohl die Kosten des Pendlerverkehrs anfallen, nicht aber die entsprechenden Erträge. Was das erste Problem betrifft, so sind - je nach Bedeutung der Lokalstrassen für den Durchgangsverkehr - abgestufte Kantonsbeiträge an die Finanzierung des kommunalen Strassenbaus angebracht. Die Finanzierung des Pendlerverkehrs muss über einen horizontalen Finanzausgleich zwischen den Wohn- und Arbeitsgemeinden gelöst werden. Da die Pendlerverhältnisse empirisch erfasst sind - vgl. Eidgenössische Volkszählung 1970, Band 6, Schweiz 3, Pendler, Arbeitsweg, Verkehrsmittel, Statistische Quellenwerke der Schweiz, Heft 549, Bern 1974 -, sollte die Realisierung eines horizontalen Ausgleichs möglich sein.

1) Sie gehört auch zu den wenigen Sondersteuern, die in einem rationalen Steuersystem ihre Berechtigung haben. Vgl. H. Haller: Finanzpolitik, a.a.O., S.263 und S.266.

2) Vgl. H. Haller: Finanzpolitik, a.a.O., S.263.

Diese Abgabe ist, da sie an den Besitz anknüpft, wenig konjunkturempfindlich, aber dennoch wachstumsreagibel. Es ist anzunehmen, dass mit einem allgemeinen Wirtschaftswachstum auch der Bestand an Motorfahrzeugen zunimmt.

Die Breitenwirkung dieser Steuer ist natürlich beschränkt, trifft sie doch nur den Kreis der Kraftfahrzeughalter. Dies ist insofern problematisch, als sämtliche stimmbfähigen Gemeindeglieder über den Bau bzw. Ausbau einer Lokalstrasse entscheiden, die Kosten aber überwiegend nur vom beschränkten Kreis der Motorfahrzeughalter getragen werden.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die kommunale Kraftfahrzeugsteuer aus Äquivalenztheoretischen Überlegungen gerechtfertigt ist und aus steuertheoretischer Sicht sich gut in ein Kommunalsteuersystem einfügen lässt. Werden schon im Bereich der kommunalen Ver- und Entsorgung (Wasserversorgung, Gasversorgung, Abfallbeseitigung etc.) kostendeckende Gebühren und Beiträge verlangt, so sind solche Abgaben auch im lokalen Strassenwesen gerechtfertigt.

5.2. Quotale Beteiligung der Gemeinden an der staatlichen Einkommensteuer zwecks Finanzierung des kommunalen Volksschulwesens¹⁾

Die finanziell bedeutendste Aufgabe, die die Kantone den Gemeinden übertragen, ist zweifellos das Volksschulwesen.²⁾

Wie im ersten Kapitel dargestellt, gehört das kommunale Volksschulwesen seit jeher zu den "klassischen" Aufgaben der Gemeinden.

1) Siehe hierzu auch H. Hauser, a.a.O., S. 169 ff.

2) Im Kanton Zürich beispielsweise erreichten im Jahre 1977 allein die wirklichen kommunalen Ausgaben (ord. und ausserord. Verkehr) für Vor- und Volksschule einen Anteil von 19.4% an den gesamten wirklichen Ausgaben der Zürcher Gemeinden von rund 3.488 Mrd. Franken. Vgl. Zürcher Gemeindefinanzen 1977, Stat. Mitteilungen des Kantons Zürich, Heft 97, 3. Folge, Februar 1979, S.27.

Auch wenn das Volksschulwesen zu den "angestammten" Kommunalaufgaben gehört, so können heute in einem einheitlichen Wirtschaftsraum und bei der derzeitigen räumlichen Mobilität der Bevölkerung keine grossen qualitativen Abweichungen des Volksschulunterrichts hingenommen werden - auch Gerechtigkeitsüberlegungen sprechen für eine möglichst einheitliche Grundschulausbildung. Tatsächlich ist heutzutage zumindest innerkantonale ein weitgehend einheitliches Leistungsangebot im Bereich des Volksschulwesens vorhanden.

Diese Vereinheitlichung der Volksschulverhältnisse wird in den Kantonen durch materiell sehr weitgehende kantonale Vorschriften gewährleistet. Dementsprechend klein ist der wirkliche Entscheidungsspielraum der Gemeinden im Volksschulwesen. Gleiche Bevölkerungsstruktur in allen Gemeinden vorausgesetzt, bedeutet dies für den kommunalen Finanzhaushalt, dass die gemeindlichen pro-Kopf-Ausgaben für das Volksschulwesen überall in etwa gleich gross sein müssen.

Kesselring¹⁾ hat für den Kanton Zürich empirisch nachgewiesen, dass nicht die pro-Kopf-Gemeindeausgaben im Schulgut grosse interkommunale Unterschiede aufweisen,²⁾ sondern die pro-Kopf-Ausgaben im politischen Gut. Das politische Gut ist somit die "Puffergrösse", wo sich interkommunale Finanz- und Steuerkraftunterschiede in sehr ungleichen pro-Kopf-Ausgaben niederschlagen. Auf der Einnahmenseite manifestiert sich dies durch die Tatsache, dass im Kanton Zürich in den neun steuerkraftstärksten Gemeinden der Steuersatz des Schulgutes zum Ansatz des politischen Gutes in einem Verhältnis von rund 1:2 steht, in den 36 Gürtelgemeinden³⁾ ist das Verhältnis jedoch gerade umgekehrt, nämlich 2:1,

1) Vgl. H.-C. Kesselring: Kommunalen Finanzausgleich und Regionalpolitik, a.a.O., S.109 ff.

2) Gewisse unterschiedliche pro-Kopf-Ausgaben bei gleichem Versorgungsniveau ergeben sich trotzdem, und zwar aus verschiedenen Bestimmungsgründen, wie z.B. Bevölkerungsstruktur, jährlicher Einwohnerzuwachs etc.

3) Die Stadt Zürich ist auf Kantonsgebiet von 45 Agglomerationsgemeinden umgeben. Kesselring hat für seine Untersuchung diese Gemeinden, die auch als Gürtelgemeinden bezeichnet werden, in zwei Gruppen eingeteilt: die 9 steuerkraftstärksten Gemeinden und die (restlichen) 36 Gürtelgemeinden.

und ebenso liegt der Schulgutsteueransatz in den Gemeinden der Agglomeration Winterthur und in den Landgemeinden deutlich über dem Steueransatz für das politische Gut.¹⁾

Diese Steuerfussverhältnisse sind natürlich zwangsläufige Folge der exorbitanten interkommunalen Steuerkraftunterschiede im Kanton Zürich: die neun steuerkraftstärksten Gemeinden benötigen im Mittel nur rund 30 Steuerprozent zur Finanzierung des Schulwesens, die Agglomerationsgemeinden von Zürich, Winterthur und die Landgemeinden im Mittel jedoch weit über 70 Steuerprozent.²⁾

Kesselring kommt deshalb zum Schluss, dass die meisten Gemeinden im Kanton Zürich allein durch das Schulgut finanziell bereits so belastet seien, dass sie sich im Bereich des politischen Gutes nur das Wichtigste zu leisten vermögen.³⁾

Es ist zu vermuten, dass in den andern Kantonen die Verhältnisse nicht sehr verschieden von den zürcherischen sein dürften. Die kommunalen Volksschulsausgaben pro Kopf betrugen im Jahre 1977 im gesamtschweizerischen Durchschnitt Fr. 359.40⁴⁾ und sind, gesamtschweizerisch gesehen, die mit Abstand bedeutendsten Gemeindeausgaben.

Nur gerade in den drei Kantonen Basel-Stadt, Neuenburg und Genf stellten 1977 die Volksschulsausgaben nicht den grössten pro-Kopf-Ausgabenposten dar. Während es sich bei den Kantonen Basel-Stadt und Genf um typische Stadtkantone handelt, in denen die Zentralisierung der Aufgaben wesentlich weiter fortgeschritten ist als in den übrigen Kantonen - die kommunalen pro-Kopf-Volksschulsausgaben betrugen in Basel-Stadt nur Fr. 4.30 und in Genf ebenfalls "nur" Fr. 112.20 -, so waren im Kanton Neuenburg diese Ausgaben

1) Vgl. H.-C. Kesselring: Kommunal- und Regionalpolitik, a.a.O., S. 142 f.

2) ebenda, S. 142, Tabelle 43

3) ebenda, S. 143

4) Die totalen pro-Kopf-Ausgaben betrugen im gesamtschweizerischen Durchschnitt für das gleiche Jahr Fr. 1'872.-. Vgl. Oeffentliche Finanzen der Schweiz 1977, Statistische Quellenwerke der Schweiz, Heft 630, Bern 1979, S. 84 ff.

immerhin der zweitwichtigste Ausgabenposten.¹⁾

Folgt man nun der neueren Rechtslehre bzw. den neueren Bundesgerichten, entsprechend mit 1967, welche die ausschliessliche Verantwortung der Gemeindeautonomie die "relativ erhebliche Entscheidungsfreiheit" betrachten, ist klar, dass im Volksschulwesen keine echte Gemeindeautonomie mehr vorliegt. Dennoch werden viele Gemeinden mit dieser Aufgabe finanziell derart belastet, dass ihnen für die Gemeindeaufgaben, bei denen sie noch wirklich autonom sind, kaum genügend Mittel zur Verfügung stehen und somit ihre Autonomie gar nicht richtig "wahrnehmen" können.

Als logische Konsequenz des oben Gesagten drängt sich deshalb die Finanzierung des Volksschulwesens durch einen vertikalen Verbund bei der kantonalen Einkommensteuer auf. Die kommunale Quote lässt sich ziemlich genau ermitteln, sind doch die Kosten des Volksschulwesens hinreichend genau bekannt. Eine horizontale Verteilung dieser Quote darf natürlich nicht nach dem örtlichen Aufkommen erfolgen, sondern muss sich am örtlichen Bedarf orientieren. Als objektiv geeignetster Bedarfsschlüssel bietet sich die Schülerzahl an. Ein "veredelter" Schlüssel, z.B. durch die Berücksichtigung des Verhältnisses Anzahl Schüler Primarschulstufe/Anzahl Schüler Oberstufe ist durchaus denkbar, falls der finanzielle Bedarf pro Schüler je nach Schulstufe erheblich variiert. Dies sind aber eher technische Probleme, die nur anhand empirischer Untersuchungen in den einzelnen Kantonen gelöst werden können.

Eine quotale Beteiligung der Gemeinden an der Staatssteuer mit einer horizontalen Verteilung der Mittel nach dem Bedarf würde gegenüber dem heutigen Finanzierungssystem des Volksschulwesens folgende wesentlichen Vorteile bieten:

-
- 1) Vgl. Öffentliche Finanzen der Schweiz 1977, a.a.O., S. 84 ff.
Zum Vergleich: Der Kanton Thurgau wies die höchsten kommunalen pro-Kopf-Volksschulausgaben auf mit einem Betrag von Fr. 577.50, vgl. ebenda.
 - 2) Vgl. BGE 93 I 154 und 101 Ia 518.

- a) Zunächst bewirkt eine solche Lösung grosse interkommunale Verteilungswirkungen. Unabhängig vom örtlichen Steueraufkommen stehen den Gemeinden bei gleicher Schülerzahl die gleichen finanziellen Mittel zur Verfügung. Somit erfolgt eine horizontale Umverteilung von den finanzstarken zu den finanzschwachen Kommunen. Die Mittelaufbringung ist in den ersteren Gemeinden grösser als die Mittelzuweisung, und in den letzteren Gemeinden ist die Mittelzuweisung grösser als die Mittelaufbringung.

Will aber eine Gemeinde überdurchschnittliche Leistungen im Volksschulwesen anbieten, so müssen entsprechende Zuweisungen aus dem allgemeinen Gemeindesteueraufkommen erfolgen. Dies wiederum impliziert ceteris paribus einen höheren Kommunalsteuerfuss (höherer Proportionalsatz bei der lokalen Einkommensteuer). Gemäss dem Kriterium der gruppenmässigen Äquivalenz im lokalen Sinne ist dieser Mechanismus auch richtig, soll sich doch ein überdurchschnittliches kommunales Leistungsangebot in einem überdurchschnittlichen Steuerfuss niederschlagen.

- b) Fällt die selbständige kommunale Finanzierung des Schulgutes weg, verbleibt den Gemeinden in vermehrter Masse der Kommunalsteuerertrag für die Finanzierung jener Gemeindeaufgaben, bei denen noch wirkliche Autonomie besteht. Im heutigen System beschränkt sich die Gemeindeautonomie vorwiegend auf die finanz- und steuerkraftstarken Kommunen.

- c) Weiter oben¹⁾ wurde darauf hingewiesen, dass mit der Einführung einer proportionalen lokalen Einkommensteuer gewisse Abstriche an der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit hingenommen werden müssen, welche über entsprechende Korrekturen bei der kantonalen Einkommensteuer zu kompensieren wären.

Anhand der empirischen Untersuchung von Kesselring²⁾ für den

1) Vgl. S.262 f.

2) Vgl. H.-C. Kesselring: Kommunalen Finanzausgleich und Regionalpolitik, a.a.O., S. 109 ff.

Kanton Zürich kann gefolgert werden, dass mit einer kantonalen Finanzierung des Volksschulwesens der lokale Proportionalersatz, der im Kanton Zürich heute im Durchschnitt rund 7.5% des steuerbaren Einkommens betragen müsste, um das gleiche Einkommensteueraufkommen zu erreichen wie mit dem heutigen Zuschlagsystem,¹⁾ um mehr als die Hälfte gesenkt werden könnte, benötigt doch das Schulwesen im Durchschnitt mehr als die Hälfte der erhobenen Steuerfussprocente. Ein proportionaler kommunaler Steuersatz von im Durchschnitt 3.5% bei der lokalen Einkommensteuer könnte im Kanton Zürich bei der kantonalen Einkommensteuer relativ einfach so modifiziert werden, dass die bisherige gesamtkantonale Steuerlastverteilung gewahrt bliebe.

Da in den anderen Kantonen die Volksschulausgaben wie im Kanton Zürich ebenfalls die wichtigsten Gemeindeausgaben sind,²⁾ so sollte in allen Kantonen ein proportionaler lokaler Einkommensteuersatz ausreichend sein, der im unteren Einkommensbereich gegenüber heute zu keiner zusätzlichen Belastung führt.

- d) Ein weiterer beträchtlicher Vorteil der Finanzierung des Volksschulwesens durch den Kanton ist darin zu sehen, dass Wachstumsgemeinden nicht in eine überdurchschnittliche Steuerbelastung bzw. Verschuldung geraten. Kesselring hat gezeigt, dass die Wachstumsgemeinden vor allem überdurchschnittliche Schulausgaben aufweisen, dass hingegen im politischen Gut die Unterschiede weniger bedeutsam sind.³⁾ Damit entfällt auch ein wichtiges Argument für eine möglichst weitgehende kommunale Beteiligung an der kantonalen Grundstückgewinnsteuer. Bei der Diskussion der Grundstückgewinnsteuer wurde darauf hingewiesen,⁴⁾ dass besonders die Wachstumsgemeinden auf den Ertrag dieser Abgabe angewiesen sind, da bei ihnen Infrastrukturinvestitionsausgaben (z.B. Schulhausbauten) in geballter Form

1) Vgl. S. 264 f.

2) Vgl. S. 291 f.

3) Vgl. H.-C. Kesselring: Kommunalen Finanzausgleich und Regionalpolitik, a.a.O., S. 119 f.

4) Vgl. S. 281.

anfallen. Mit einer kantonalen Finanzierung des gesamten Schulwesens fällt somit dieses Argument nur noch unwesentlich ins Gewicht.

- e) Haller fordert in seinem rationalen Steuersystem die Finanzierung des kommunalen Grundbedarfs durch staatliche Ueberweisungen.¹⁾ Strebt man eine gewisse Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse an²⁾ - und im Hallerschen Kommunalabgabensystem steckt natürlich dieses normative Anliegen -, so gewährleistet ein staatliches Zuweisungssystem die Erfüllung dieser Norm am besten. In der Schweiz kann dieses Anliegen - das im übrigen stets in einem Spannungsverhältnis zur föderalistischen Idee steht - bestenfalls innerkantonale Geltung haben, ist doch die Gemeindeorganisation ausschliesslich Sache der Kantone.

Obschon die Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse in der Schweiz nicht den gleichen Stellenwert besitzt wie etwa in Deutschland, würde doch mit einer kantonalen Finanzierung des Volksschulwesens der Hallerschen Konzeption dergestalt entsprochen, dass mit dem Wegfall der Schullasten wesentlich mehr Gemeinden als heute ausreichend Finanzmittel zur Verfügung hätten, um im Bereich des politischen Gutes die wünschenswerten Leistungen in genügender Quantität und Qualität zu erbringen, die jetzt mangels genügendem Steueraufkommen nicht dargeboten werden können. Tendenziell müsste also schon die kantonale Finanzierung des Schulwesens zu einer gewissen Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse führen.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass ein vertikaler

-
- 1) "Zur Finanzierung des nicht durch Gebühren und Beiträge zu deckenden Aufwands der lokalen Körperschaften wären aus den allgemeinen (staatlichen) Steuereinnahmen Mittel zur Verfügung zu stellen, deren Höhe so bemessen sein sollte, dass die lokalen Einrichtungen und Dienste nach Möglichkeit in gleichmässiger Beschaffenheit zur Verfügung gestellt werden könnten."
H. Haller: Die Steuern, a.a.O., S.355
- 2) In der Bundesrepublik Deutschland ist diese "Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse" verfassungsmässig verankert. Vgl. Grundgesetz, Art. 72.

Verbund wesentliche Vorteile gegenüber dem heutigen Finanzierungssystem aufweist, und zwar finanz- als auch staatspolitische.

Der grosse finanzpolitische Vorteil liegt darin, dass die finanzschwächeren Gemeinden nicht mehr dermassen mit Volksschulausgaben belastet sind, welche die Erfüllung der übrigen Kommunalaufgaben in Frage stellen. Ausserdem müssen sich die absoluten Steuerbelastungsunterschiede zwischen den Gemeinden verringern, da eine wichtige Bestimmungsgrösse des kommunalen Steuerfusses, das Schulgut, wegfällt.

Der staatspolitische Vorteil liegt darin, dass die Gemeinden ihre Autonomie eher wahrnehmen können, wenn ihre Steuereinnahmen nicht mehr zu einem wesentlichen Teil für Schullasten verwendet werden müssen.

6. Zusammenfassung der Ergebnisse

Die kritische Beurteilung der bestehenden kommunalen Steuerausstattung in der Schweiz führt unter Berücksichtigung der allgemeinen Anforderungen, die an ein rationales Steuersystem gestellt werden müssen, und unter Berücksichtigung der Gemeindesteuerkriterien zu folgender kommunaler Steuerausstattung:¹⁾

1) Damit gelangen wir in wichtigen Punkten zu den gleichen Resultaten wie H. Hauser (vgl. H. Hauser, a.a.O., S. 173 f.). Sein kommunales Steuersystem enthält folgende Elemente: eine proportionale Einkommensteuer natürlicher Personen mit einem kommunalen Zuschlagsrecht, einen beschränkten Anteil an der einheitlich erhobenen Ertrag- und Kapitalsteuer juristischer Personen, eine Liegenschaft- oder Grundsteuer, einen Anteil an der kantonal erhobenen Grundstückgewinnsteuer. Als weitere mögliche Steuerquellen nennt Hauser die kommunalen Aufwandsteuern und Ertragsanteile an der Erbschaft- und Schenkungsteuer und an der Handänderungsteuer. Für Hauser ist aber auch ein Verbundsystem zwischen Kanton und Gemeinden denkbar, wobei er sich an das Glarner-Verbundsystem anlehnt.

Gemeindesteuern:

- Proportionale Einkommensteuer. Bemessungsgrundlagen wie bei der kantonalen Einkommensteuer. Begrenzte kommunale Variationsmöglichkeit des Steuersatzes.
- Kommunalen Zuschlag zur kantonalen Motorfahrzeugsteuer, um die der Gruppe der Kraftfahrzeugbesitzer zurechenbaren Sonderkosten des kommunalen Strassenwesens abzugelten. Zuschlag nur in bestimmten Grenzen.

Kommunale Verbundeinnahmen:

- Quotale Beteiligung an der kantonalen Grundstückgewinnsteuer. Verteilung nach dem örtlichen Aufkommen.
- Quotale Beteiligung am Ertrag der Besteuerung der juristischen Personen. Verteilung nach dem örtlichen Aufkommen.
- Quotale Beteiligung am Ertrag der kantonalen Einkommensteuer zur Finanzierung des kommunalen Volksschulwesens. Verteilung nach der Schülerzahl.

Dieser Reformvorschlag führt im Vergleich zur heutigen kommunalen Steuerausstattung wohl formal zu einer Einschränkung der kommunalen Steuerautonomie, haben doch die Gemeinden nur noch bei zwei Abgaben die Möglichkeit, das kommunale Steueraufkommen in begrenztem Umfang selbst zu bestimmen. Doch sind wir der Ansicht, dass erst eine Einschränkung der Autonomie auf der Einnahmenseite eine gewisse Autonomie auf der Ausgabenseite für alle Gemeinden ermöglicht. Die Aufgaben- bzw. Ausgabenautonomie sollte der Steuerautonomie entsprechen. Bei der heutigen, weitgehenden Steuerautonomie ist für die Mehrzahl der Gemeinden die Ausgabenautonomie jedoch illusorisch, weil das Steuerkraftgefälle zwischen den Gemeinden allzu gross ist.

Dieser Reformvorschlag berücksichtigt nicht nur die allgemeinen Anforderungen an ein rationales Steuersystem, sondern auch die gemeindespezifischen Anforderungen an ein Kommunalsteuersystem. Zusammen mit den Kantonsabgaben ergibt sich ein systematisches,

in sich konsistentes gesamtkantonales Steuersystem, orientiert am heutigen Fundamentalprinzip der Abgabenerhebung: der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

Dieser Reformvorschlag ist realistisch. Er berücksichtigt einerseits nur Gemeindeabgaben, die auch wirklich von den Gemeinden erhoben werden können, d.h. es werden keine Steuern vorgeschlagen, die verfassungsmässig von den Kommunen nicht beansprucht werden können, und andererseits führt dieser Vorschlag auch nicht zu untragbaren Einnahmenausfällen seitens der Gemeinden.

Selbstverständlich macht auch dieses Konzept einen kommunalen Finanzausgleich (Feinanpassung) nicht obsolet. Es ist aber anzunehmen, dass mit einer Reform der kommunalen Steuerausstattung weniger einschneidende Finanzausgleichsregelungen nötig wären als heute, was im Sinne einer verstärkten Gemeindeautonomie nur zu begrüßen wäre.

LITERATURVERZEICHNIS

Bücher und Zeitschriften

- Albers W. Aufgabe und Stellung der Gemeinden im Finanzsystem der gesamten Oeffentlichen Hand, in: Finanzarchiv, N.F. Bd. 19 (1958/59), Heft 3, S. 399 ff.
- Albers W. Die Aufgaben- und Einnahmenverteilung auf die öffentlichen Gebietskörperschaften und die gemeindliche Selbstverwaltung, in: Archiv für Kommunalwissenschaften, 1. Jg. (1962), S. 65 ff.
- Albers W. Die automatische Stabilisierungswirkung der Steuern, in: Jahrbuch für Nationalökonomie und Statistik, Bd. 180, 1967, S. 99 ff.
- Anderegg H. Armenwesen: a) Geschichte des Armenwesens, in: Handwörterbuch der schweizerischen Volkswirtschaft, hrsg. von N. Reichesberg, Bd. I, Bern 1903, S. 299 ff.
- Andreae C.-A. Grundsteuern, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. II, Tübingen 1980, S. 575 ff.
- Bähler Ch. Strassenbauwesen, in: Handwörterbuch der schweizerischen Volkswirtschaft, hrsg. von N. Reichesberg, Bd. III, Bern 1911, S. 780 ff.
- Becker E. Die Selbstverwaltung als verfassungsrechtliche Grundlage der kommunalen Ordnung in Bund und Ländern, in: Handbuch der Kommunalen Wissenschaft und Praxis, Bd. I, Kommunalverfassung, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1956, S. 129 ff.
- Bickel W. Ertragsteuern, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Bd. II, Tübingen 1956, S. 403 ff.
- Bickel W. Die Vermögenssteuern in der Schweiz, Public Finance, Vol. XV, 1960, S. 246 ff.

- Bickel W. Die öffentlichen Finanzen, in: Ein Jahrhundert schweizerischer Wirtschaftsentwicklung. Festschrift zum hundertjährigen Bestehen der Schweizerischen Gesellschaft für Statistik und Volkswirtschaft, hrsg. von der Schweizerischen Gesellschaft für Statistik und Volkswirtschaft, 1864-1964, Bern 1964, S. 273 ff.
- Bickel W. Die Volkswirtschaft der Schweiz. Entwicklung und Struktur, 2. Aufl., Aarau-Frankfurt a.M. 1973
- Bohley P. Gebühren und Beiträge. Ihre wirtschaftspolitischen Funktionen und ihr Platz im System der öffentlichen Einnahmen, Tübingen 1977
- Bohley P. Reformen beim schweizerischen kommunalen Finanzausgleich, in: Wirtschaftswissenschaft als Grundlage staatlichen Handelns. Heinz Haller zum 65. Geburtstag, hrsg. von P. Bohley und G. Tolkemitt, Tübingen 1979, S. 385 ff.
- Bohmann H. Das Gemeindefinanzsystem, Stuttgart-Köln 1956
- Bosshard M. Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften in der Schweiz, Diss. Zürich 1953
- Brecht A. Internationaler Vergleich der öffentlichen Ausgaben, Berlin-Leipzig 1932
- Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.) Informationsdienst zur Finanzpolitik des Auslands, Nr. 3, 1978
- Buschor E. Die Finanzstrukturen der Regional- und Lokalkörperschaften in Europa, Wirtschaftspolitische Mitteilungen, hrsg. von der Gesellschaft zur Förderung der schweizerischen Wirtschaft, 33. Jg., Heft 11, 1977
- Direktion des Armenwesens Das zürcherische Armenwesen, Wädenswil 1907
- Ehlers H.-J. Die Gemeindebesteuerung in Deutschland, Diss. Zürich 1964
- Expertenkommission für die Vorbereitung einer Totalrevision Bericht, Bern 1977

- Flühmann F. Die Gemeindefinanzen im Kanton Zürich, Diss. Zürich 1946
- Geiser K. Allmenden, in: Handwörterbuch der schweizerischen Volkswirtschaft, hrsg. von N. Reichesberg, Bd. I, Bern 1903, S. 38 ff.
- Geiser K. Gemeindewesen: a) Geschichte des Gemeindewesens, in: Handwörterbuch der schweizerischen Volkswirtschaft, hrsg. von N. Reichesberg, Bd. II, Bern 1905, S. 211 ff.
- Görgens H. Gemeindeumsatzsteuer versus Gemeinde-einkommensteuer, Diss. Köln 1968
- Grossmann E. Die Vermögensteuer, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Bd. II, Tübingen 1956, S. 524 ff.
- Gygax E. Schweizerisches Steuer-Lexikon, 10. Aufl., Bd. 3, Zürich 1979
- Gygi P. Wirtschaftsförderung in den schweizerischen Massnahmen des Bundes und der Kantone; Uebersicht und Würdigung aus ordnungspolitischer Sicht, wirtschaftspolitische Mitteilungen, hrsg. von der Gesellschaft zur Förderung der schweizerischen Wirtschaft, 35. Jg., Nr. 11, 1979
- Haller H. Die Besteuerungsgrundsätze in heutiger Sicht. Sonderdruck aus Protokoll der Arbeitstagung vom 14. Januar 1975 über Besteuerungsgrundsätze, organisiert für die Schweizer Presse, das Radio und das Fernsehen vom Pressekomitee für Fiskalfragen, Genf o.V. 1975
- Haller H. Die Steuern. Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben, 2. Aufl., Tübingen 1971
- Haller H. Finanzpolitik. Grundlagen und Hauptprobleme, 5. Aufl., Zürich-Tübingen 1972
- Haller H. Grundsätzliches zur Besteuerung von Grundstücksgewinnen, in: Kredit und Kapital, 6. Jg. (1973), Heft 3, S. 255 ff.

- Haller H. Gedanken zur Vermögensbesteuerung, in: Finanzarchiv, N.F. Bd. 36 (1977), S. 222 ff.
- Hauser H. Der innerkantonale Finanzausgleich, Diss. St. Gallen 1971
- Higy C. Das schweizerische Steuersystem, Zürich 1947
- Holzer M. Konjunktur- und Krisenpolitik, in: Handbuch der schweizerischen Volkswirtschaft, hrsg. von der Schweizerischen Gesellschaft für Statistik und Volkswirtschaft, Bern 1939, Bd. II, S. 41 ff.
- Huppertz P.-H. Gewaltenteilung und antizyklische Finanzpolitik, Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, hrsg. von P. Eichhorn und P. Friedrich, Bd. 27, Baden-Baden 1977
- Institut "Finanzen und Steuern" Die grosse Finanzreform, Heft 80, Bonn 1966
- Institut "Finanzen und Steuern" Zur Einbeziehung der Gemeinden in die Konjunkturpolitik, Brief 144, Bonn 1974
- Kaldor N. An Expenditure Tax, London 1955
- Keck K. Die Entwicklung zur allgemeinen Einkommensteuer in der Schweiz, Diss. Bern 1967
- Keller T. Das "Popitzsche Gesetz" und die Schweizer Gemeinden, in: Archiv für Kommunalwissenschaften, 5. Jg., Köln 1966, S. 78 ff.
- Kesselring H.-C. Kommunalen Finanzausgleich und Regionalpolitik, Grundlagen und Systematik. Eine empirische Untersuchung am Beispiel des Kantons Zürich, Diss. Zürich 1979
- Kistler H. Gemeindewesen: c) Gemeindeverwaltung, in: Handwörterbuch der schweizerischen Volkswirtschaft, hrsg. von N. Reichesberg, Bd. II, Bern 1905, S. 226 ff.

- Klein R.R. und Münstermann E. Kommunen und Konjunkturpolitik, in: Archiv für Kommunalwissenschaften, 17. Jg. (1978), S. 213 ff.
- Kleinewefers H. und Pfister R. Die schweizerische Volkswirtschaft, Frauenfeld 1977
- Kneschaurek F. Wandlungen der schweizerischen Industriestruktur seit 1800, in: Ein Jahrhundert schweizerischer Wirtschaftsentwicklung, Festschrift zum hundertjährigen Bestehen der Schweizerischen Gesellschaft für Statistik und Volkswirtschaft 1864-1964, hrsg. von der Schweizerischen Gesellschaft für Statistik und Volkswirtschaft, Bern 1964, S. 133 ff.
- Köhler J. Vorschläge zur Reform der Gemeindefinanzen, München 1960
- Kommission für die Finanzreform Gutachten über die Finanzreform in der Bundesrepublik Deutschland, Stuttgart-Köln-Berlin-Mainz 1966
- Kuss H. Müssen Gemeindesteuern örtlich "radizierbar" sein?, in: Archiv für Kommunalwissenschaften, 4. Jg. (1965), S. 47 ff.
- Littmann K. Die Gestaltung des kommunalen Finanzsystems unter raumordnungspolitischen Gesichtspunkten, Veröffentlichungen der Akademie für Raumforschung und Landesplanung, Abhandlungen, Bd. 50, Hannover 1968
- Littmann K. Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip, in: Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus, hrsg. von H. Haller, L. Kullmer, C.S. Shoup und H. Timm, Tübingen 1970, S. 113 ff.
- Meier A. und Moser W. Investitionsverhalten ausgewählter Kantone und Gemeinden in der Rezession, in: Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik, 115. Jg., Heft 4, Dez. 1979, S. 689 ff.
- Mennel A. Die Steuersysteme in EWG-Staaten, EFTA-Staaten und den USA, 2. Aufl., Herne/Berlin 1974

- Mettler M. Das Zürcher Gemeindegesetz, Wädenswil 1969.
- Meyer von Knonau G. Der Canton Zürich, 2. Aufl., 2 Bände, St. Gallen-Bern 1846
- Meylan J., Gottraux M. und Dahinden Ph. Schweizer Gemeinden und Gemeindeautonomie, Lausanne 1972
- Musgrave R.A. Finanztheorie, 2. Aufl., Tübingen 1969
- Musgrave R.A., Musgrave P.B. und Kullmer L. Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, 2. Bd., Tübingen 1975
- Neidhart L. Föderalismus in der Schweiz. Zusammenfassender Bericht über die Föderalismus-Hearings der Stiftung für eidgenössische Zusammenarbeit in Solothurn, Zürich 1975
- Neumark F. Grundsätze gerechter und ökonomischer Steuerpolitik, Tübingen 1970
- Neumark F. Ueberblick über die Personalsteuern, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Band II, Tübingen 1980, S. 317 ff.
- Noltenius J.D. Gesundung der Finanzverfassung der Deutschen Bundesrepublik, Bremen 1952
- Oberhauser A. Material zur regionalen Streuung des Aufkommens einer Einzelhandelsumsatzsteuer, in: Kommunale Finanzen und Finanzausgleich, Schriften des Vereins für Socialpolitik, N.F. Bd. 32, Berlin 1964, S. 219 ff.
- Oberhauser A. Die Eignung der Wertschöpfungssteuer als Gemeindesteuer, in: Kommunale Finanzen und Finanzausgleich, Schriften des Vereins für Socialpolitik, N.F. Bd. 32, Berlin 1964, S. 241 ff.
- Olson M. Die Logik des kollektiven Handelns, Tübingen 1968
- Philip K. Intergovernmental Fiscal Relations, Kopenhagen 1954
- Pollak H. Steueraufkommenselastizitäten und ihre Komponenten, in: Finanzarchiv, N.F. Bd. 28 (1969), S. 132 ff.

- Popitz J. Der künftige Finanzausgleich zwischen Reich, Ländern und Gemeinden, Berlin 1932
- Rafuse R.W. (Jr.) Cyclical Behaviour of State - Local Finances, in: Essays in Fiscal Federalism, hrsg. von R.A. Musgrave, The Brookings Institution, Washington D.C. 1964, S. 63 ff.
- Reichesberg J. Schulen (Volksschulen), in: Handwörterbuch der schweizerischen Volkswirtschaft, hrsg. von N. Reichesberg, Bd. III, Bern 1911, S. 503 ff.
- Schaffner F. Abriss der Schweizer Geschichte, 8. Aufl., Frauenfeld 1970
- Schanz G. Die Steuern der Schweiz, 5 Bände, Stuttgart 1890
- Schmid C.A. Armenwesen (gegenwärtige Organisation), in: Handwörterbuch der schweizerischen Volkswirtschaft, hrsg. von N. Reichesberg, Bd. I, Bern 1903, S. 324 ff.
- Schmid H. Die Steuerverteilung in der Bundesrepublik Deutschland, in: Local Finance, Vol. 8, Nr. 4, August 1979, S. 15 ff.
- Schmidt K. Das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Theorie vom proportionalen Opfer, in: Finanzarchiv, N.F. Bd. 26, Heft 3 (1967), S. 385 ff.
- Schmutz H. Internationaler Spitzenreiter, in: Steuerrevue, Nr. 7, Juli 1978, S. 265 ff.
- Schneider D. Bezugsgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit und Vermögensbesteuerung, in: Finanzarchiv, N.F. Bd. 37 (1979), S. 26 ff.
- Schneider H.K. und Vieregge R. Die Grundsteuer in der Finanzreform. Eine Studie zur wirtschafts- und finanzpolitischen Problematik der Grundsteuer, Münster 1969
- Schwarzmann R. Die kommunale Besteuerung der Aktiengesellschaften in der Schweiz, Diss. Basel 1919

- Siegenthaler U. Vom Leistungsfähigkeitsprinzip zum Äquivalenzprinzip, Diss. Freiburg i.Ue. 1977
- Sigg O. Die Entwicklung des Finanzwesens und der Verwaltung Zürichs im aus-
gehenden 16. und im 17. Jahrhundert,
Diss. Zürich, Bern-Frankfurt a.M.
1971
- Smith A. Untersuchung über das Wesen und die
Ursachen des Volkswohlstandes,
2. Aufl., 3. Bd., Berlin 1906
- Spang W. Zur Theorie eines zweckrationalen
Steuersystems unter Berücksichti-
gung der kommunalen Besteuerung,
Diss. Freiburg i.Ue. 1968
- Steiger J. Aus dem Finanzhaushalt der Kantone
vor der Helvetik, Schweizerisches
Zentralblatt für Staats- und Ge-
meindeverwaltung, Nr. 24, VI. Jg.,
1906, S. 189 ff.
- Steiger J. Aus dem Finanzhaushalt der Kantone
von der Helvetik bis zum neuen Bund,
Schweizerisches Zentralblatt für
Staats- und Gemeindeverwaltung,
Nr. 8, VII. Jg., 1906, S. 71 ff.
- Steiger J. Der Finanzhaushalt in der Schweiz,
4 Bände, Bern 1919
- Steiger J. und Higy C. Finanzhaushalt der Schweiz, Bd. I:
Bund, Kantone und Gemeinden 1913-1933,
Bern 1934
- Steuern der Schweiz (Die) IV Teile, Loseblattsammlung, Verlag
für Recht und Gesellschaft, Basel o.J.
- Steuerreformkommission Gutachten der Steuerreformkommission
1971, Schriftenreihe des Bundesmini-
steriums der Finanzen, Heft 17, Bonn
1971
- Stiftung für eidgenössische Zusammenarbeit
Solothurn Föderalismus Hearings, Bd. III,
Zürich 1973
- Studer F. Wirtschaftsstabilisierende Faktoren
im schweizerischen Steuersystem,
Bern-Frankfurt a.M. 1972
- Timm H. Gemeindefinanzen (I), Handwörterbuch
der Sozialwissenschaften, Bd. 4,
Tübingen-Göttingen 1965, S. 299 ff.

- Timm H. Gemeindesteuersystem und Gemeinde-einkommensteuer, in: H. Timm und H. Jecht (Hrsg.). Die Finanzreform und die Gemeinden, Schriftenreihe des Vereins für Kommunalwissenschaften e.V. Berlin, Bd. 14, Stuttgart-Berlin-Köln-Mainz 1966, S. 51 ff.
- Timm H. Gemeindefinanzpolitik in den Wachstumszyklen, in: Finanzarchiv, N.F. Bd. 28 (1969), S. 441 ff.
- Vogel H. Steuertechnik, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl., Bd. II, Tübingen 1980, S. 267 ff.
- Wagner A. Finanzwissenschaft, Teil 2, Leipzig 1880
- Wagner A. Die Auswirkungen der öffentlichen Haushalte auf den Konjunkturverlauf in der Schweiz, 1955 - 1970, in: Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik, 109. Jg. (1973), S. 17 ff.
- Wagner A. Der innerregionale Lastenausgleich in der Schweiz, in: Archiv für Kommunalwissenschaften, 13. Jg. (1974), S. 78 ff.
- Wagner A. Das konjunkturelle Verhalten der Gemeinden im Bundesstaat, in: Wirtschaftswissenschaft als Grundlage staatlichen Handelns. Heinz Haller zum 65. Geburtstag, hrsg. von P. Bohley und G. Tolkemitt, Tübingen 1979, S. 457 ff.
- Weber M. Die soziale Schweiz, in: Ein Jahrhundert schweizerischer Wirtschaftsentwicklung. Festschrift zum hundertjährigen Bestehen der Schweizerischen Gesellschaft für Statistik und Volkswirtschaft 1864 - 1964, hrsg. von der Schweizerischen Gesellschaft für Statistik und Volkswirtschaft, Bern 1964, S. 167 ff.
- Weiler P.H. Direkte Staats- und Gemeindesteuern in der Schweiz, Zürich 1910
- Wirtz J. Das Brecht'sche Gesetz. Entstehung und Nachweis unter besonderer Berücksichtigung des Agglomerationsprozesses, Diss. Freiburg i.Ue. 1975

- Wissenschaftlicher Beirat
beim Bundesministerium
der Finanzen Zur gegenwärtigen Problematik der
Gemeindefinanzen, o.J., (Bonn) 1959
- Wissenschaftlicher Beirat
beim Bundesministerium
der Finanzen Gutachten zum Gemeindesteuersystem
und zur Gemeindesteuerreform in der
BRD, Schriftenreihe des Bundesmini-
steriums der Finanzen, Heft 10,
Bonn 1968
- Wittmann W. Ansätze zu einer langfristigen Re-
form der Bundesfinanzpolitik, in:
Schweizerische Stabilisierungs- und
Finanzpolitik, Diessenhofen 1978,
S. 41 ff.
- Wittmann W. Einführung in die Finanzwissenschaft,
2. Aufl., IV. Teil. Finanzpolitik,
Stuttgart-New York 1977
- Wittmann W. Einführung in die Finanzwissenschaft,
2. Aufl., III. Teil. Oeffentliche
Schuld. Oeffentlicher Haushalt. Fi-
nanzausgleich. Kommunale Finanzen.
Oeffentliche Unternehmen. Sozial-
versicherung, Stuttgart-New York 1976
- Wittmann W. Einführung in die Finanzwissenschaft,
2. Aufl., II. Teil. Die öffentlichen
Einnahmen, Stuttgart 1975
- Wolfsberger R. Die Stabilisatoren in der öffentli-
chen Finanzwirtschaft, Zürich 1968
- Zeitell G. Kommunale Finanzstruktur und gemeind-
liche Selbstverwaltung, in: Archiv
für Kommunalwissenschaften, 9. Jg.
(1970), S. 1 ff.
- Zeitell G. Die zweckmässige Struktur des kommu-
nalen Steuersystems, in: Kommunale
Finanzen und Finanzausgleich, Schrif-
ten des Vereins für Socialpolitik,
N.F. Bd. 32, Berlin 1964, S. 173 ff.
- Zimmerli U. Die neuere bundesgerichtliche Recht-
sprechung zur Gemeindeautonomie, in:
Schweizerisches Zentralblatt für
Staats- und Gemeindeverwaltung,
Bd. 73 (1972), Nr. 7, S. 257 ff.
- Zuppinger F. Zürcher Steuergesetze, Textausgabe,
1. Band, Zürich 1971
- Zwilling E. Untersuchungen zu einem rationalen
Steuersystem der Gemeinden, Meisen-
heim am Glan 1971

- Zwingli U. und Ducret E. Das Sozialprodukt als Wertmesser des langfristigen Wirtschaftswachstums, in: Ein Jahrhundert schweizerischer Wirtschaftsentwicklung, Festschrift zum hundertjährigen Bestehen der Schweizerischen Gesellschaft für Statistik und Volkswirtschaft 1864 - 1964, hrsg. von der Schweizerischen Gesellschaft für Statistik und Volkswirtschaft, Bern 1964, S. 328 ff.

Amtliche Publikationen

Bund

- Eidgenössische Volkszählung 1970, Bd. 6: Pendler, Arbeitsweg, Verkehrsmittel, Statistische Quellenwerke der Schweiz, Heft 549, Bern 1974
- Finanzen und Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden 19.., Statistische Quellenwerke der Schweiz, div. Hefte
- Kantonsfinanzen 1977. Auszug aus den Staatsrechnungen der Kantone, Eidgenössische Finanzverwaltung, Bern 1978
- Motorfahrzeugbestand in der Schweiz, Statistische Quellenwerke der Schweiz, Heft 623, Bern 1979
- Oeffentliche Finanzen der Schweiz 19.., Statistische Quellenwerke der Schweiz, div. Hefte
- Statistisches Jahrbuch der Schweiz 1978
- Steuereinnahmen 1928 - 1930. Bund, Kantone, Gemeinden, Statistische Quellenwerke der Schweiz, Heft 41
- Die Steuereinnahmen des Bundes, der Kantone und der Gemeinden, Schweizerische Statistische Mitteilungen, 6. Jg., Bern 1924, Heft 3
- Raumplanerisches Leitbild der Schweiz, CK 73. Eine Grundlage für das Gespräch zwischen Bund und Kantonen, Bern 1973

Kanton Zürich

- Zürcher Gemeindefinanzen 19.., Statistische Mitteilungen des Kantons Zürich, div. Hefte
- Zürcher Gemeindesteuerverhältnisse 19.., Statistische Mitteilungen des Kantons Zürich, div. Hefte
- Statistisches Handbuch des Kantons Zürich, Ausgabe 1978, Statistische Mitteilungen des Kantons Zürich, 3. Folge, Heft 96.

LEBENS LAUF

Ich wurde am 28. November 1946 in Adliswil geboren, besuchte aber den grössten Teil der Primar- und Sekundarschule in meinem Bürgerort Zürich.

Nach dem Abschluss einer kaufmännischen Lehre absolvierte ich die Matur und immatrikulierte mich im Herbst 1971 an der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich. Mein wirtschaftswissenschaftliches Studium schloss ich im Dezember 1975 mit dem Lizentiat Richtung Volkswirtschaft ab. Anschliessend war ich ein Jahr lang Direktionsassistent in einer Privatunternehmung und von März 1977 bis März 1980 Assistent am Wirtschaftswissenschaftlichen Institut der Universität Zürich.

Seit Frühjahr 1980 arbeite ich als redaktioneller Mitarbeiter bei einer Zürcher Tageszeitung.

